МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ ВНУТРІШНІХ СПРАВ

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

ОВСІЙ ДМИТРО ЮРІЙОВИЧ

УДК 343.721.2 : 343.97 : 351.778.53 (477)

ДИСЕРТАЦІЯ
КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВІ ТА КРИМІНОЛОГІЧНІ ЗАХОДИ ЗАПОБІГАННЯ УХИЛЕННЮ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ (ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ) У СФЕРІ ЖИТЛОВОГО БУДІВНИЦТВА В УКРАЇНІ

Спеціальність 12.00.08 – кримінальне право та кримінологія;
кримінально-виконавче право
081 – Право

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії
Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело _____ **Д. Ю. Овсій**

Науковий керівник **Кришевич Ольга Володимирівна,**
доктор юридичних наук, професор

Київ – 2025

АНОТАЦІЯ

Овсій Д. В. Кримінально-правові та кримінологічні заходи запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва в Україні. – *Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.*

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 – Право. – Національна академія внутрішніх справ, Київ, 2025.

Дисертацію присвячено комплексному теоретико-практичному аналізу проблем кримінально-правової характеристики та кримінологічних заходів запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва.

У сфері будівництва житлового будівництва зобов'язання щодо сплати податків виникають за результатами вчинення учасниками юридично значимих дій - правочинів у сфері житлового будівництва. У цій сфері правочини відрізняються за суб'єктивним складом та предметом. Такі ознаки правочину (суб'єктивним складом та об'єктами цивільного обороту щодо яких укладаються правочини) визначається база оподаткування.

В той же час, забезпечення податкової безпеки у сфері житлового будівництва є ключовою передумовою відбудови, стабільності державних фінансів і реалізації конституційного права людини на житло. Специфіка будівельного ринку (складні інвестиційні схеми, багатоланкові ланцюги підрядів, різноманітні інструменти залучення коштів) зумовлює підвищені ризики тіньових практик – заниження вартості робіт, розщеплення платежів, використання фіктивних контрагентів, приховування доходів тощо. У таких умовах загострюється потреба у системному поєднанні кримінально-правових і кримінологічних заходів, спрямованих на попередження та мінімізацію ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) саме у сфері житлового будівництва.

В умовах війни проблема ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва набуває особливої актуальності й актуалізує необхідність детального дослідження на науковому

рівні та належного законодавчого врегулювання, адже з європейським вектором розвитку України пов’язаний процес зміцнення та стабілізації фінансової системи.

*С*формовано наукову концепцію запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів) у сфері житлового будівництва, яка ґрунтується на міжнародних стандартах, апробованій вітчизняною і зарубіжною практикою системі кримінально-правових (відповідно до ознак кримінального правопорушення передбаченого ст. 212 КК України) та кримінологічних (загальносоціальні, спеціально-кримінологічні) заходів реагування, із визначенням та впровадженням в діяльність контролюючих і правоохоронних органів комплексу науково обґрунтованих правових, організаційно-управлінських, інформаційно-аналітичних, виховних і поведінкових інструментів спрямованих на сфери житлового будівництва, виявлення та усунення криміногенних (віктимогенних) чинників в умовах воєнного стану, прийняття на цій основі уповноваженими суб’єктами ефективних правових і регуляторних рішень, у тому числі відомчого (міжвідомчого) характеру.

Визначено напрями імплементації іноземних практик запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів) у сфері житлового будівництва: публікації декларацій за податковий період всіма громадянами України (Фінляндія); регулювання ухилення та оптимізації оподаткування (ФРН); проведення аналітичної роботи направленої на виявлення ознак ухилення від сплати податків та надання коментарів до закону про бюджет з роз’ясненням механізмів правових та протиправних дій (кримінальних правопорушень) (Франція); контроль податкових консультантів (Англія, Північна Ірландія); використання принципу роботи служби внутрішніх доходів – максимальні надходження при мінімальних втратах (США).

Запропоновані шляхи реалізації загальносоціальних заходів запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів) у сфері житлового будівництва як цілісної системи економічних, правових, політичних, інформаційно-аналітичних та організаційно-інституційних кримінологічних

стратегічних механізмів, спрямованих на зниження рівня криміногенності у фінансово-бюджетній сфері, забезпечення податкової та кримінологічної безпеки, формування прозорих і конкурентних умов розвитку будівельного ринку у проєкті Плану заходів запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) до 2030 року.

Розроблені кримінологічні заходи впливу під час взаємодії контролюючих і правоохоронних органів щодо запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва (організаційні, аналітичні, контрольні, інформаційно-профілактичні) з практичною реалізацією у спільному наказі *«Про взаємодію контролюючих та правоохоронних органів щодо запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва».*

Удосконалення понятійний аспект «податковий агент», як посередник між платником податку і державою, забезпечуючи правильне, повне та своєчасне утримання і перерахування податку до бюджету, а також виконання фіскальної функції контролю за надходженням податкових платежів.

Окреслено в дисертації теоретичні підходи до розподілу ухилення від сплати податків на види: I) «tax avoidance» («податкова оптимізація») – використання платниками податків легальних способів, які дозволяють знизити податкове навантаження; II) «tax evasion» – ухилення від оподаткування в незаконній формі – «податкова девіація», або правопорушення, що пов'язане з використанням способів, які суперечать загальноприйнятим, закріплених законодавством нормам податкової поведінки.

Визначено умови кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва, з огляду на особливості податкових відносин й наявністю умислу: несплачені податки, збори й інші обов'язкові платежі мають бути частиною системи оподаткування та введені відповідно до вимог закону; об'єкт оподаткування має бути законним і підлягати регулюванню нормами законодавства; платник податку, збору або іншого обов'язкового платежу повинен бути встановлений

законодавством; механізм стягнення податків і зборів (обов'язкових платежів), їх ставки, а також податкові пільги мають бути визначені законами, що регулюють оподаткування.

Окреслено наукове розуміння родового об'єкта ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва як сукупність суспільних відносин, що виникають у сфері податково-фінансової діяльності з формування податкової системи держави та реалізації податкової політики.

Надано кримінально-правову класифікацію суб'єктів ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва: а) посадові особи, які виконують організаційно-розпорядчі або адміністративно-господарські функції на підприємствах, установах, організаціях у сфері житлового будівництва, які є платниками податків; їх власники чи засновники, що зобов'язані забезпечити обчислення та сплату податків, зборів, інших обов'язкових платежів, а також законні представники та податкові агенти платників податків-юридичних осіб; б) фізичні особи, які мають, одержують, передають житлові об'єкти оподаткування або здійснюють діяльність, що є житловим об'єктом оподаткування, а також їх законні представники та податкові агенти, на яких покладений обов'язок обчислення та сплати податків.

Окреслено систематизацію суб'єктів реалізації спеціально-кримінологічних заходів запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): 1) загальні (макростратегічний рівень) – органи, що відповідають за формування та реалізацію державної політики у сфері будівництва й оподаткування загалом, а також за інтеграцію антикриміногенної складової у фінансово-економічну стратегію держави; 2) спеціальні (цільовий рівень) – органи, які безпосередньо реалізують заходи з протидії ухиленню від сплати податків у житловому будівництві (правоохоронні структури; органи місцевого самоврядування, спеціалізовані підрозділи фінансового моніторингу).

Окреслено наукове розуміння кримінально-правових ознак кримінального правопорушення передбаченого ст. 212 КК України як однорідних (специфіка

податкової сфери, об’єкт та предмет посягання, місце і способи вчинення, суспільно небезпечні наслідки, природа латентності, зв’язок з іншими, супутніми, суспільно небезпечними діяннями), що дозволяє їх об’єднати в єдину кримінологічну групу з визначенням на цій основі єдиного комплексу заходів запобігання у сфері житлового будівництва.

*У*нормування криміналізації суспільно небезпечних діянь – «розмивання податкової бази» та «приховування (переміщення) прибутку кримінальних протиправних дій по зменшенню зобов’язань щодо сплати податків», які полягають у штучному виведенні бази оподаткування з господарської діяльності в якій генерується, у сфери з низькими/пільговими умовами оподаткування («офшори»). Запропоновано внесення змін до ч. 2 ст. 212 КК України.

Охарактеризовано характеристика об’єктивної сторони ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів) у сфері житлового будівництва, що характеризується як дією, так і бездіяльністю, які за своїм змістом є ускладненими (суспільно небезпечними, протиправними, тривалими, організованими, груповими) й включають (1) діяння у вигляді ухилення від сплати податків і зборів (обов’язкових платежів); (2) наслідки у вигляді фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних (ч. 1), великих (ч. 2) або особливо великих (ч. 3) розмірах; (3) причинний зв’язок між діянням та наслідками.

Окреслено кваліфікуючі ознаки співучасті в ухиленні від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів) у сфері житлового будівництва, які передбачають обов’язкове встановлення кримінально-караного порушення порядку справляння податків та зборів усіма співучасниками, що спільно вчинили ухилення від цих платежів з обґрунтуванням такого порушення шляхом застосування норм податкового законодавства із внесенням змін до ч. 2 ст. 212 КК України.

Таким чином, дисертація поєднує кримінально-правовий та кримінологічний підходи, розкриває специфіку ухилення від оподаткування у сфері житлового будівництва, пропонує науково обґрунтовані та практично

орієнтовані заходи протидії цим злочинам, що мають важливе значення для зміцнення економічної безпеки України.

Ключові слова: ухилення, запобігання, сплата податків, збори (обов'язкові платежі), житло, будівництво, кримінальна відповідальність, запобігання, господарська діяльність, кримінальне правопорушення, предмет кримінального правопорушення, об’єкт кримінального правопорушення, об’єктивна сторона кримінального правопорушення, суб’єкт кримінального правопорушення, воєнний стан, міжнародний досвід, доходи, одержане злочинним шляхом, запобігання, службова особа.

SUMMARY

Ovsy D. V. Criminal law and criminological measures to prevent tax evasion and non-payment of fees (mandatory payments) in the field of housing construction in Ukraine. – *Qualification scientific work on the rights of the manuscript.*

Thesis for the degree of Doctor of Philosophy in the specialty 081 – Law. – National Academy of Internal Affairs, Kyiv, 2025.

The dissertation is devoted to a comprehensive theoretical and practical analysis of the problems of criminal law characteristics and criminological measures to prevent tax evasion, fees (mandatory payments) in the field of housing construction.

In the field of housing construction, tax obligations arise as a result of legally significant actions – transactions in the field of housing construction – performed by participants. In this sphere, legal transactions differ in terms of their subjective composition and subject matter. Such characteristics of a legal transaction (subjective composition and objects of civil turnover in relation to which legal transactions are concluded) determine the tax base.

At the same time, ensuring tax security in the field of housing construction is a key prerequisite for reconstruction, stability of public finances and the realisation of the constitutional human right to housing. The specific nature of the construction market (complex investment schemes, multi-level subcontracting chains, various instruments for raising funds) leads to increased risks of shadow practices – underestimation of the cost of work, splitting of payments, use of fictitious contractors, concealment of income, etc. In such conditions, there is an acute need for a systematic combination of criminal law and criminological measures aimed at preventing and minimising tax and fee (mandatory payment) evasion in the field of housing construction.

In wartime, the problem of tax and fee (mandatory payment) evasion in the housing construction sector becomes particularly relevant and highlights the need for detailed scientific research and appropriate legislative regulation, as Ukraine's European development vector is linked to the process of strengthening and stabilising the financial system.

A scientific concept for preventing tax and fee (mandatory payment) evasion in the field of housing construction has been developed, based on international standards and a system of criminal law (in accordance with the signs of a criminal offence provided for in Article 212 of the Criminal Code of Ukraine) and criminological (general social, special criminological) response measures, with the definition and implementation in the activities of regulatory and law enforcement agencies of a set of scientifically based legal, organisational and managerial, information and analytical, educational and behavioural tools aimed at the spheres of housing construction, identification and elimination of criminogenic (victimogenic) factors in conditions of martial law, adoption on this basis by authorised entities of effective legal and regulatory decisions, including those of a departmental (interdepartmental) nature.

The following areas for implementing foreign practices to prevent tax and fee (mandatory payment) evasion in the housing construction sector have been identified: publication of tax returns for the tax period by all Ukrainian citizens (Finland); regulation of tax evasion and optimisation (Germany); conducting analytical work aimed at identifying signs of tax evasion and providing comments on the budget law with an explanation of the mechanisms of legal and illegal actions (criminal offences) (France); control of tax advisors (England, Northern Ireland); use of the principle of the internal revenue service – maximum revenue with minimum losses (USA).

Proposed ways of implementing general social measures to prevent tax and fee (mandatory payment) evasion in the field of housing construction as an integrated system of economic, legal, political, information and analytical, and organisational and institutional criminological strategic mechanisms aimed at reducing the level of crime in the financial and budgetary sphere, ensuring tax and criminological security, and creating transparent and competitive conditions for the development of the construction market in the draft Plan of Measures to Prevent Tax and Fee (Mandatory Payment) Evasion until 2030.

Criminological measures have been developed for use in cooperation between regulatory and law enforcement agencies to prevent tax and fee (mandatory payment) evasion in the housing construction sector (organisational, analytical, control,

informational and preventive) with practical implementation in the joint order ‘On the interaction of regulatory and law enforcement agencies to prevent tax evasion, fees (mandatory payments) in the field of housing construction.’

Improvement of the conceptual aspect of a ‘tax agent’ as an intermediary between the taxpayer and the state, ensuring the correct, complete and timely withholding and transfer of tax to the budget, as well as performing the fiscal function of controlling the receipt of tax payments.

The dissertation outlines theoretical approaches to the classification of tax evasion into the following types: I) tax avoidance – the use of legal methods by taxpayers to reduce their tax burden; II) tax evasion – illegal tax avoidance – ‘tax deviation’ or offences involving the use of methods that contradict generally accepted tax behaviour norms enshrined in legislation.

The conditions for criminal liability for evading taxes, fees (mandatory payments) in the field of housing construction have been defined, taking into account the peculiarities of tax relations and the presence of intent: unpaid taxes, fees and other mandatory payments must be part of the taxation system and introduced in accordance with the requirements of the law; the object of taxation must be legal and subject to regulation by the norms of legislation; the payer of tax, fee or other mandatory payment must be established by law; the mechanism for collecting taxes and fees (mandatory payments), their rates, as well as tax benefits must be determined by laws regulating taxation.

The scientific understanding of the generic object of evasion of taxes, fees (mandatory payments) in the field of housing construction is outlined as a set of social relations arising in the field of tax and financial activities related to the formation of the state tax system and the implementation of tax policy.

A criminal law classification of subjects of tax evasion, fees (mandatory payments) in the field of housing construction is provided: a) officials who perform organisational and administrative or administrative and economic functions at enterprises, institutions, organisations in the field of housing construction that are taxpayers; their owners or founders, who are obliged to ensure the calculation and

payment of taxes, fees, and other mandatory payments, as well as legal representatives and tax agents of legal entity taxpayers; b) individuals who own, receive, transfer residential property subject to taxation or carry out activities that are subject to residential property taxation, as well as their legal representatives and tax agents who are responsible for calculating and paying taxes.

The systematisation of entities implementing special criminological measures to prevent evasion of taxes, fees (mandatory payments) is outlined: 1) general (macro-strategic level) – bodies responsible for the formation and implementation of state policy in the field of construction and taxation in general, as well as for the integration of anti-criminal components into the state's financial and economic strategy; 2) special (target level) – bodies that directly implement measures to combat tax evasion in residential construction (law enforcement agencies; local government bodies, specialised financial monitoring units).

The scientific understanding of the criminal law characteristics of the criminal offence provided for in Article 212 of the Criminal Code of Ukraine as homogeneous (specificity of the tax sphere, object and subject of encroachment, place and methods of commission, socially dangerous consequences, nature of latency, connection with other related socially dangerous acts), which allows them to be combined into a single criminological group with the definition on this basis of a single set of preventive measures in the field of housing construction.

Standardisation of the criminalisation of socially dangerous acts – ‘tax base erosion’ and ‘concealment (transfer) of profits from criminal illegal activities to reduce tax liabilities’, which consist in artificially transferring the tax base from the economic activity in which it is generated to areas with low/preferential tax conditions (‘offshore’). Amendments to Part 2 of Article 212 of the Criminal Code of Ukraine are proposed.

The objective side of evading taxes, fees (mandatory payments) in the field of housing construction is characterised as both action and inaction, which in their essence are complex (socially dangerous, illegal, prolonged, organised, group) and include (1) acts in the form of evasion of taxes and fees (mandatory payments); (2) consequences

in the form of actual non-receipt of funds in significant (part 1), large (part 2) or especially large (part 3) amounts by budgets or state target funds; (3) a causal link between the act and the consequences.

The qualifying characteristics of complicity in evading taxes, fees (mandatory payments) in the field of housing construction, which provide for the mandatory establishment of criminal punishable violation of the procedure for levying taxes and fees by all accomplices who jointly committed evasion of these payments, with justification of such a violation through the application of tax legislation with amendments to Part 2 of Article 212 of the Criminal Code of Ukraine.

Thus, the dissertation combines criminal law and criminological approaches, reveals the specifics of tax evasion in the field of housing construction, and proposes scientifically sound and practically oriented measures to counteract these crimes, which are of great importance for strengthening the economic security of Ukraine.

Keywords: evasion, prevention, tax payment, fees (mandatory payments), housing, construction, criminal liability, prevention, economic activity, criminal offense, subject of a criminal offense, object of a criminal offense, objective side of a criminal offense, subject of a criminal offense, martial law, international experience, income, obtained by criminal means, prevention, official.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

у яких опубліковано основні наукові результати дисертації:

1. Овсій Д. Ю. Оподаткування діяльності європейських операторів соціального житла в контексті міграційних процесів. *Migration & Law*. 2024. Vol 4. Issue 2. С. 30–42. DOI: http://doi.org/10.32752/2786-5185-2024-4-2-30-42

2. Овсій Д. Ю. Теоретичні засади кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія: Право. 2024. Випуск 84: частина 3. С. 329–334. DOI: https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.84.3.50

3. Кришевич О. В., Овсій Д. Ю. Методологічні засади дослідження кримінальної відповідальності за шахрайство та ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва. *Наука і техніка сьогодні*. Серія право. 2024. № 8 (36). С. 66–78. DOI: https://doi.org/10.52058/2786-6025-2024-8(36)-66-78

4. Овсій Д.Ю. Проблеми кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків: міжнародний досвід та можливість його застосування для України у сфері житлового будівництва. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2025. № 4. Ч. 3 С. 92–97. DOI: https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.04.3.14

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

5. Овсій Д. Ю. Кваліфікація відмежування ухилення від сплати податків від оптимізації оподаткування. *Актуальні проблеми кримінального права*: матеріали XII Всеукр. наук.-теорет. конф., присвяч. пам'яті проф. П. П. Михайленка (Київ, 30 листоп. 2022 р.). Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2022. С. 259-261.

6. Овсій Д. Ю. Розмежування адміністративної, фінансової та кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків. *Актуальні*

проблеми кримінального права : матеріали XIII Всеукр. наук.-теорет. конф., присвяч. пам’яті проф. П. П. Михайленка (Київ, 23 листоп. 2023 р.). Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2023. С. 397-400.

7. Овсій Д. Ю. Вплив фактору оплати активу коштами спільного інвестування для правової кваліфікації ухилення від сплати податків інститутами спільного інвестування. *Актуальні проблеми кримінального права* : матеріали XIV Всеукр. наук.-теорет. конф., присвяч. пам’яті проф. П. П. Михайленка (Київ, 28 листоп. 2024 р.). Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2024. С. 388–391.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ 17

ВСТУП 18

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ЗАПОБІГАННЯ УХИЛЕННЮ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ (ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ) У СФЕРІ ЖИТЛОВОГО БУДІВНИЦТВА В УКРАЇНІ 32

1.1. Стан наукових досліджень проблем запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва 32

1.2. Сфера житлового будівництва як об'єкт ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) і кримінально-правової охорони 49

1.3. Іноземний досвід щодо кримінальної відповідальності та запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва 73

Висновки до розділу 1 94

РОЗДІЛ 2 КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ (ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ) У СФЕРІ ЖИТЛОВОГО БУДІВНИЦТВА В УКРАЇНІ 97

2.1. Об'єктивні ознаки ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва 97

2.2. Суб'єктивні ознаки ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва 130

2.3. Кваліфікація кримінального правопорушення та звільнення від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва 156

Висновки до розділу 2 171

РОЗДІЛ 3. КРИМІНОЛОГІЧНІ ЗАХОДИ ЗАПОБІГАННЯ УХИЛЕННЮ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ (ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ) У СФЕРІ ЖИТЛОВОГО БУДІВНИЦТВА В УКРАЇНІ 177

3.1. Загальносоціальні заходи запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва 177

3.2. Спеціально-кримінологічні заходи запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва 198

3.3. Взаємодія контролюючих і правоохоронних органів щодо запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва 221

Висновки до розділу 3 244

ВИСНОВКИ 248

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 257

ДОДАТКИ 285

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

BEPS – розмивання податкової бази та виведення прибутку з-під оподаткування (Plan of Action)

е-кабінет платника – електронний кабінет платника податків

Prozorro/Prozorro.Продажі – державні електронні системи закупівель/продажів

RACI – матриця розподілу ролей і відповідальності (Responsible–Accountable–Consulted–Informed)

SOP – стандартна операційна процедура (Standard Operating Procedure)

БЕБ – Бюро економічної безпеки

ДАСУ – Державна аудиторська служба України

ДБР – Державне бюро розслідувань

Держфінмоніторинг – Державна служба фінансового моніторингу України

Дериватив – похідний фінансовий інструмент (зокрема форвардний контракт)

ДІАМ – Державна інспекція архітектури та містобудування України

ДПС – Державна податкова служба

ДРРПНМ – Державний реєстр речових прав на нерухоме майно

ЄДЕССБ – Єдина державна електронна система у сфері будівництва

ЄРДР – Єдиний реєстр досудових розслідувань

ЄСВ – єдиний соціальний внесок

ІСІ – інститут(и) спільного інвестування

КК – Кримінальний кодекс

КУпАП – Кодекс України про адміністративні правопорушення

НАБУ – Національне антикорупційне бюро України

НБУ – Національний банк України

НКЦПФР – Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку

НПУ – Національна поліція України

ПДВ – податок на додану вартість

ПДФО – податок на доходи фізичних осіб

СБУ – Служба безпеки України

ЦК – Цивільний кодекс

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Розвитку сектору будівництва безпосередньо сприяють законодавче закріплення засад децентралізації та дерегуляції, запровадження нових підходів до створення прозорих і зрозумілих процедур діяльності забудовників, інвестиційних компаній та інших суб'єктів. Відтак сфера будівництва є важливим чинником забезпечення соціальних потреб населення, серед яких житло, промисловість, інфраструктурна мережа, транспортне сполучення (наприклад, протягом 2015–2024 років житлове будівництво в 78% здійснювали переважно за рахунок залучення коштів фізичних осіб; зареєстровано 95 фінансових установ і створено 424 будівельні фонди, що залучили 29 млрд грн приватних інвесторів у будівництво) [209].

У сфері житлового будівництва зобов'язання щодо сплати податків виникають за результатами вчинення учасниками юридично значимих дій - правочинів у сфері житлового будівництва. У цій сфері правочини відрізняються за суб'єктивним складом та предметом. Такі ознаки правочину (суб'єктивним складом та об'єктами цивільного обороту щодо яких укладаються правочини) визначається база оподаткування. Водночас, забезпечення податкової безпеки у сфері житлового будівництва є ключовою передумовою відбудови, стабільності державних фінансів і реалізації конституційного права людини на житло. Специфіка будівельного ринку (складні інвестиційні схеми, багатоланкові ланцюги підрядів, різноманітні інструменти залучення коштів) зумовлює підвищені ризики тіньових практик – заниження вартості робіт, розщеплення платежів, використання фіктивних контрагентів, приховування доходів тощо. У таких умовах загострюється потреба у системному поєднанні кримінально-правових і кримінологічних заходів, спрямованих на попередження та мінімізацію ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) саме у сфері житлового будівництва.

Методологічно складним і практично чутливим залишається відмежування законної податкової оптимізації (tax avoidance) від кримінально караного

ухилення (tax evasion), що додатково актуалізує заявлену тематику дослідження «Кримінально-правові та кримінологічні заходи запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва в Україні».

В умовах війни проблема ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва набуває особливої актуальності й актуалізує необхідність детального дослідження на науковому рівні та належного законодавчого врегулювання, адже з європейським вектором розвитку України пов'язаний процес зміцнення та стабілізації фінансової системи.

Згідно з дослідженнями Київської школи економіки, втрати, пов'язані з війною, у житлово-комунальному господарстві становлять понад 1,4 млрд доларів США [266], оскільки значна частина внутрішньо переміщених осіб (45% житла було пошкоджено або знищено) і значна частина громадяни, які тимчасово переміщені за кордон, позбавлені житла, яким вони володіли або користувалися до війни.

Серед завдань плану відновлення Президента України в частині «Повернення громадян, які тимчасово переміщені, зокрема за кордон, та їх інтеграції в суспільно-економічне життя держави» було передбачено, зокрема, стимули щодо житлового будівництва: створення соціального (маневреного) житла, залучення операторів соціального житла, надання пільгового іпотечного кредитування, запровадження механізмів компенсації за знищене або пошкоджене житло. Тому до актуальних соціальних нерозв'язаних питань, що виникли внаслідок знищення сотень житлових будинків бойовими діями, належить необхідність забезпечення громадян, які потребують поліпшення житлових умов. А важливим є здійснення організації будівництва відповідно до житлового законодавства, держава повинна створити належні умови для житлового будівництва, що сприяло б запровадженню належної сплати податків на нерухомість житлового призначення.

Посилену увагу спрямовано на кримінально-правові аспекти ухилення від сплати податків як кримінального правопорушення у сфері господарської діяльності; кримінологічну охорону розглянуто в контексті запобігання кримінальним правопорушенням проти власності у сфері житлового будівництва. Тому досі самостійного комплексного дослідження, присвяченого питанням кримінально-правової характеристики ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва й ужиття кримінологічних заходів запобігання таким кримінально протиправним діям, у доктрині наук кримінального циклу не здійснено. Тож головним завданням вбачається поєднання здобутків кримінально-правової та кримінологічної наук для проведення поглибленого комплексного дослідження теоретичних і практичних аспектів охорони сфери житлового будівництва в умовах воєнного стану, які могли б забезпечити комплексний підхід до формування та реалізації державної податкової політики.

Вивченням окремих кримінально-правових та кримінологічних питань запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері будівництва займалися такі вчені, як Р.В. Білоус, Р.І. Благута, Л.І. Брич, К.М. Бруссо, В.В. Буга, А.В. Вавриш, А.А. Вознюк, Ю.А. Дорохіна, О.М. Джужа, О.О. Дудоров, С.О. Журба, А.П. Запотоцький, О.О. Кваша, В.В. Кузнєцов, О.М. Литвак, В.В. Лисенко, О.В. Маслак, А.В. Микитчик, Р.О. Мовчан, С.А. Мозоль, Л.І. Мостепанюк, К.М. Огороднік, В.В. Олійниченко, В.О. Останін, А.В. Савченко, Н.О. Симоненко, А.В. Смиронова, Є.А. Старинець, Є.С. Назимко, В.О. Навроцький, В.І. Осадчий, А.С Політова, І.М. Попова, О.В. Таран, О.В. Тихонова, Д.М. Тичина, М.І. Хавронюк, С.С. Чернявський та ін.

Доктринальні та прикладні напрацювання зазначених та інших учених мають важливе наукове і практичне значення. Однак у нинішніх умовах, суттєво скоригованих воєнним станом, стратегічних шляхів повоєнної відбудови України, докорінних змін законодавства та правозастосовної практики дослідження кримінально-правових та кримінологічних заходів запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового

будівництва в Україні потребують поглибленого вивчення задля якісного застосування аналізованої норми чинного КК України. Зважаючи на вимоги законодавчих органів ЄС до України стосовно необхідності узгодження вітчизняного та міжнародного законодавства, подальші перспективні зміни повинні стосуватися і положень ст. 212 КК щодо житлового будівництва.

Результати даного дослідження є основою науково обґрунтованих пропозицій щодо внесення змін до кримінального законодавства України у частині удосконалення норми, що передбачає комплексне дослідження кримінально-правових та кримінологічних заходів запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва в Україні, а також практичних рекомендацій щодо правильного застосування пропонованих положень.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація виконана відповідно з положеннями Цілей сталого розвитку України на період до 2030 р. (Указ Президента України від 30.09.2019 р. № 722/2019); Національної стратегії у сфері прав людини (Указ Президента України від 24.03.2021 р. № 119/2021); Комплексного стратегічного плану реформування органів правопорядку як частини сектору безпеки і оборони України на 2023–2027 рр. (Указ Президента України від 11.05.2023 р. № 273/2023).

Робота відповідає Тематиці наукових досліджень і науково-технічних (експериментальних) розробок Міністерства внутрішніх справ України на 2020–2024 рр. та на 2025–2029 рр. (накази МВС України від 11.06.2020 р. № 454, від 21.05.2024 р. № 326), Плану заходів, спрямованих на виконання Комплексного стратегічного плану реформування органів правопорядку як частини сектору безпеки і оборони України на 2023-2027 рр. (розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.08.2024 р. № 792-р); Основним напрямам наукових досліджень НАВС на 2025-2029 рр. (рішення Вченої ради від 30 грудня 2024 р., протокол № 25).

Тему дисертації затверджено рішенням Вченої ради Національної академії внутрішніх справ від 25.10. 2022 р. (протокол № 14).

Мета і завдання дослідження. *Метою* дисертації є формування цілісної системи кримінально-правових і кримінологічних заходів запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва.

Відповідно до поставленої мети необхідно вирішити такі *завдання*:

– з'ясувати стан наукових досліджень проблем запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва;

– надати характеристику сфери житлового будівництва як об'єкт ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) і кримінально-правової охорони;

– узагальнити іноземний досвід щодо кримінальної відповідальності та запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва;

– встановити об'єктивні ознаки ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва;

– охарактеризувати суб'єктивні ознаки ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва;

– виокремити особливості кваліфікації кримінального правопорушення та звільнення від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва;

– сформулювати концептуальне бачення загальносоціальних заходів запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва;

– розробити спеціально-кримінологічні заходи запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва;

– запропонувати напрями взаємодії контролюючих і правоохоронних органів щодо запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва.

Об'єктом дослідження є кримінальна протиправна діяльність у сфері житлового будівництва в Україні.

Предметом дослідження є кримінально-правові та кримінологічні заходи запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва в Україні.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають під час запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва в Україні.

Предметом дослідження є дослідження кримінально-правових та кримінологічних заходів запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва в Україні.

Методи дослідження. Для досягнення поставлених мети й задач дисертанткою використано комплекс філософських, загальнонаукових і спеціально-наукових методів, а саме: *компаративістський (порівняльно-правовий)* - для аналізу зарубіжного законодавства і практик кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків у сфері житлового будівництва, виявлення спільних і відмінних рис між підходами України та іноземних держав, а також для встановлення можливостей імплементації релевантних інструментів (розділ 1, підрозділ 1.2; розділ 3); *догматичний (логіко-юридичний)* - для виявлення недоліків та окреслення векторів удосконалення кримінально-правових норм, що регламентують відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва; сформульовано пропозиції щодо корекції диспозиції та приміток до ст. 212 КК України та суміжних складів (розділи 2, 3); ф*ормально-юридичний* - для порівняння норм чинного кримінального законодавства та законопроєктів щодо їх змін, для системного тлумачення норм КК, КПК, Податкового кодексу України, а також спеціального будівельного та фінансового законодавства; на цій основі обґрунтовано висновки та пропозиції щодо доповнення/уточнення ст. 212 КК України (розділ 1, підрозділ 1.1; розділ 2); *логіко-граматичний, логіко-семантичний і аналіз словникових визначень* - для поглибленого опрацювання категоріально-понятійного апарату дослідження («ухилення», «оптимізація оподаткування», «фіктивність», «пов'язані особи» тощо), що забезпечило

точність дефініцій і однозначність тлумачення правових термінів (усі розділи); і*ндукція і дедукція* - для побудови загальних висновків на підставі аналізу конкретних схем і кейсів правозастосування; дедуктивні – для виокремлення та характеристики критеріїв диференціації кримінальної відповідальності у будівництві на основі співвідношення загального та часткового (розділи 2, 3); с*истемний і системно-структурний* - *в*ивчення об'єкта як цілісної системи: від детермінант податкових правопорушень у будівництві до архітектури суб'єктів протидії та їх взаємодії (елементи, зв'язки, функції, «вузькі місця») (розділи 2, 3); а*наліз і синтез* - для виокремлення елементів складу злочину за ст. 212 КК України, їх подальшого синтезу у цілісну модель кваліфікації з урахуванням галузевої специфіки житлового будівництва (розділ 2); д*іалектичний* - простежити розвиток підходів до криміналізації та запобігання ухиленню в будівництві, виявити суперечності між цілями податкового контролю та гарантіями платника і запропонувати способи їх збалансування (розділи 1–3); м*оделювання (кримінологічне та нормативне)* - для розроблення інтегрованої системи запобігання (рівні політики, інституцій, міжвідомчої взаємодії), побудови чек-листів ризиків, карт типових схем і проєктів нормотворчих змін – як передумови підвищення ефективності правозастосування (усі розділи); с*оціологічний* - анкетування/експертні опитування щодо сприйняття та поширених практик ухилення у будівництві, а також оцінки ефективності інституцій протидії; результати використано для верифікації теоретичних положень і корекції запропонованих заходів (розділи 2, 3); с*татистичний і контент-аналіз судової та правозастосовної практики* - *у*загальнено дані щодо структури правопорушень (частка організованих груп, роль управлінської ланки тощо), проаналізовано судові рішення, процесуальні документи, відомчі звіти з метою виявлення типових помилок кваліфікації й доказування (розділи 2, 3); р*изик-орієнтований підхід* – для пріоритезації контрольних дій і запобіжників у ланцюгах будівельних операцій (індикатори, тригери, порогові значення), що дозволило запропонувати адресні превентивні інструменти для ДПС, БЕБ та інших суб'єктів (розділ 3); п*роксеологічний* – для оцінювання ефективності

(результативності та якості) запропонованих кримінально-правових і кримінологічних заходів: визначено цілі, показники, критерії, джерела даних і процедури моніторингу впровадження (розділ 3); п*ринцип простоти (бритва Оккама)* - *як* евристичне правило селекції пояснень і нормативних рішень: за наявності кількох моделей тлумачення та регуляторних опцій перевага надається простішій, достатній та операційно чіткій; застосовано під час формулювання критеріїв відмежування оптимізації від ухилення, проєктування складу злочину й підготовки пропозицій до ст. 212 КК України; с*тоїчна методологічна оптика (дихотомія контролю)* - *д*ля структурування превентивних заходів і процесуальних стратегій: відмежовано сфери, що підлягають безпосередньому контролю правоохоронних органів (виявлення, аналітика, доказування), від тих, що потребують загальносоціальних впливів (ринкова кон'юнктура, макроекономічні стимули); це зменшує регуляторні перевантаження й фокусує ресурси на керованих змінних; п*ринципи історизму, авторської об'єктивності, системності, всебічності та наступності* - рамка добору методів і джерел; покладено в основу періодизації криміналізації, оцінки міжвідомчих ролей та зіставлення іноземних підходів із вітчизняними.

Емпіричну базу дослідження складають систематизовані статистичні й аналітичні матеріали Офісу Генерального прокурора за 2020–2025 рр. щодо кількості зареєстрованих (облікованих) кримінальних правопорушень по ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва в Україні; результати вивчення 300 ухвал, винесених протягом 2020–2025 рр. у всіх областях України.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в тому, що дисертація є одним із перших монографічних досліджень, в якому запропоновані кримінально-правові та кримінологічні заходи запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва з урахуваннях умов збройного конфлікту, воєнного стану:

вперше:

– сформовано наукову концепцію запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва, яка ґрунтується на міжнародних стандартах, апробованій вітчизняною і зарубіжною практикою системі кримінально-правових (відповідно до ознак кримінального правопорушення передбаченого ст. 212 КК України) та кримінологічних (загальносоціальні, спеціально-кримінологічні) заходів реагування, із визначенням та впровадженням в діяльність контролюючих і правоохоронних органів комплексу науково обґрунтованих правових, організаційно-управлінських, інформаційно-аналітичних, виховних і поведінкових інструментів спрямованих на сфери житлового будівництва, виявлення та усунення криміногенних (віктимогенних) чинників в умовах воєнного стану, прийняття на цій основі уповноваженими суб'єктами ефективних правових і регуляторних рішень, у тому числі відомчого (міжвідомчого) характеру;

– визначено напрями імплементації іноземних практик запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва: публікації декларацій за податковий період всіма громадянами України (Фінляндія); регулювання ухилення та оптимізації оподаткування (ФРН); проведення аналітичної роботи направленої на виявлення ознак ухилення від сплати податків та надання коментарів до закону про бюджет з роз'ясненням механізмів правових та протиправних дій (кримінальних правопорушень) (Франція); контроль податкових консультантів (Англія, Північна Ірландія); використання принципу роботи служби внутрішніх доходів – максимальні надходження при мінімальних втратах (США);

– доведено, що предметом ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва окрім податків, зборів (обов'язкових платежів) залучених до сфери будівництва, у тому числі й несплачені грошові кошти, що утворилися від об'єктів будівництва, які підлягають оподаткуванню й одержаних від протизаконної діяльності, окрім коштів спільного інвестування, слід визнавати й дериватив (форвардний

контракт) як окремий вид товару, а відтак форвардні контракти належать до складу активів венчурного фонду, а доходи отримані від продажу форвардних контрактів є коштами спільного інвестування;

– запропоновані шляхи реалізації загальносоціальних заходів запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва як цілісної системи економічних, правових, політичних, інформаційно-аналітичних та організаційно-інституційних кримінологічних стратегічних механізмів, спрямованих на зниження рівня криміногенності у фінансово-бюджетній сфері, забезпечення податкової та кримінологічної безпеки, формування прозорих і конкурентних умов розвитку будівельного ринку у проєкті *Плану заходів запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) до 2030 року;*

– розроблені кримінологічні заходи впливу під час взаємодії контролюючих і правоохоронних органів щодо запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва (організаційні, аналітичні, контрольні, інформаційно-профілактичні) з практичною реалізацією у спільному наказі «*Про взаємодію контролюючих та правоохоронних органів щодо запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва*»;

удосконалено:

– поняття «податковий агент» посередник між платником податку і державою, забезпечуючи правильне, повне та своєчасне утримання і перерахування податку до бюджету, а також виконання фіскальної функції контролю за надходженням податкових платежів;

– теоретичні підходи до розподілу ухилення від сплати податків на види: I) «tax avoidance» («податкова оптимізація») – використання платниками податків легальних способів, які дозволяють знизити податкове навантаження; II) «tax evasion» – ухилення від оподаткування в незаконній формі – «податкова девіація», або правопорушення, що пов'язане з використанням способів, які суперечать загальноприйнятим, закріплених законодавством нормам податкової поведінки;

– визначення умов кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва, з огляду на особливості податкових відносин й наявністю умислу: несплачені податки, збори й інші обов'язкові платежі мають бути частиною системи оподаткування та введені відповідно до вимог закону; об'єкт оподаткування має бути законним і підлягати регулюванню нормами законодавства; платник податку, збору або іншого обов'язкового платежу повинен бути встановлений законодавством; механізм стягнення податків і зборів (обов'язкових платежів), їх ставки, а також податкові пільги мають бути визначені законами, що регулюють оподаткування;

– наукове розуміння родового об'єкта ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва як сукупність суспільних відносин, що виникають у сфері податково-фінансової діяльності з формування податкової системи держави та реалізації податкової політики;

– кримінально-правову класифікацію суб'єктів ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва: а) посадові особи, які виконують організаційно-розпорядчі або адміністративно-господарські функції на підприємствах, установах, організаціях у сфері житлового будівництва, які є платниками податків; їх власники чи засновники, що зобов'язані забезпечити обчислення та сплату податків, зборів, інших обов'язкових платежів, а також законні представники та податкові агенти платників податків-юридичних осіб; б) фізичні особи, які мають, одержують, передають житлові об'єкти оподаткування або здійснюють діяльність, що є житловим об'єктом оподаткування, а також їх законні представники та податкові агенти, на яких покладений обов'язок обчислення та сплати податків;

– систематизацію суб'єктів реалізації спеціально-кримінологічних заходів запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): 1) загальні (макростратегічний рівень) – органи, що відповідають за формування та реалізацію державної політики у сфері будівництва й оподаткування загалом, а також за інтеграцію антикриміногенної складової у фінансово-економічну

стратегію держави; 2) спеціальні (цільовий рівень) – органи, які безпосередньо реалізують заходи з протидії ухиленню від сплати податків у житловому будівництві (правоохоронні структури; органи місцевого самоврядування, спеціалізовані підрозділи фінансового моніторингу);

дістало подальшого розвитку:

– наукове розуміння кримінально-правових ознак кримінального правопорушення передбаченого ст. 212 КК України як однорідних (специфіка податкової сфери, об'єкт та предмет посягання, місце і способи вчинення, суспільно небезпечні наслідки, природа латентності, зв'язок з іншими, супутніми, суспільно небезпечними діяннями), що дозволяє їх об'єднати в єдину кримінологічну групу з визначенням на цій основі єдиного комплексу заходів запобігання у сфері житлового будівництва;

– унормування криміналізації суспільно небезпечних діянь – «розмивання податкової бази» та «приховування (переміщення) прибутку кримінальних протиправних дій по зменшенню зобов'язань щодо сплати податків», які полягають у штучному виведенні бази оподаткування з господарської діяльності в якій генерується, у сфери з низькими/пільговими умовами оподаткування («офшори»). Запропоновано внесення змін до ч. 2 ст. 212 КК України;

– характеристика об'єктивної сторони ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва, що характеризується як дією, так і бездіяльністю, які за своїм змістом є ускладненими (суспільно небезпечними, протиправними, тривалими, організованими, груповими) й включають (1) діяння у вигляді ухилення від сплати податків і зборів (обов'язкових платежів); (2) наслідки у вигляді фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних (ч. 1), великих (ч. 2) або особливо великих (ч. 3) розмірах; (3) причинний зв'язок між діянням та наслідками;

– зміст злочинних технологій ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва (укладення фіктивних підрядних/субпідрядних договорів з подальшим підробленням офіційних

документів з метою приховування грошових потоків, й відповідно сплату податків; розтрата товарно-грошових цінностей при виконанні робіт або завищення обсягів виконаних робіт; складання фіктивних актів прийому/передачі виконаних житлово-будівельних робіт; використання підроблених документів про вартість проведених/виконаних робіт; привласнення, розтрата авансових коштів на будівництво; внесення неправдивих відомостей до податкових звітів), які технологічно поєднуються з різними видами корупційних діянь службових осіб житлово-будівельних організацій й уповноважених контрольно-ревізійних органів державних органів;

– кваліфікуючі ознаки співучасті в ухиленні від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва, які передбачають обов'язкове встановлення кримінально-караного порушення порядку справляння податків та зборів усіма співучасниками, що спільно вчинили ухилення від цих платежів з обґрунтуванням такого порушення шляхом застосування норм податкового законодавства із внесенням змін до ч. 2 ст. 212 КК України;

– спеціально-кримінологічні заходи запобігання кримінальним правопорушенням у сфері житлового будівництва, що спрямовані на нейтралізацію факторів ухилення від сплати податків і зборів у діяльності органів державної влади, контролюючих інституцій та суб'єктів господарювання: аналітичний супровід фінансування житлових проєктів; контроль за фінансово-податковою поведінкою посадових осіб забудовних компаній і органів влади; моніторинг податково-фінансових ризиків, створення центрів аналізу ризиків у будівельних та інвестиційних проєктах; застосування механізмів прогнозування податкових правопорушень, системи індикаторів податкових і фінансових зловживань й ризик-аналізу фінансових операцій, електронних реєстрів, інтерактивних платформ і публічних порталів; запровадження інституту незалежного контролю та введення професії «інженера-консультанта».

Практичне значення одержаних результатів. Результати дослідження можуть бути використані у:

– *науково-дослідній роботі* – для подальшого здійснення загальнотеоретичних і галузевих досліджень щодо удосконалення національного законодавства та правозастосовної практики запобігання ухиленню від сплати податків у сфері будівництва (акт Національної академії внутрішніх справ від 07.10.2025 р. № 476-НД);

– *практичній діяльності* – з метою розроблення та вдосконалення кримінально-правових та кримінологічних заходів запобігання, підготовки методичних рекомендацій (акт ГС «Українська асоціація девелоперів» від 12.05.2025 р. № 1/12/05/25);

– *освітньому процесі* – при підготовці лекцій, семінарських і практичних занять, методичних рекомендацій, тестових завдань і дидактичних матеріалів з кримінального права та кримінології (акт Національної академії внутрішніх справ від 07.10.2025 р. № 477-ОП).

Апробація результатів дисертації. Основні положення та висновки дослідження оприлюднені автором у виступах на всеукраїнських і міжнародних науково-практичних конференціях, семінарі, зокрема: «Актуальні проблеми кримінального права» (м. Київ, 30 листопада 2022 р.); «Актуальні проблеми кримінального права» (м. Київ, 23 листопада 2023 р.); «Актуальні проблеми кримінального права (м. Київ, 28 листопада 2024 р.).

Публікації. Основні положення та висновки дослідження, сформульовані в дисертації, відображено в 7 наукових публікаціях, серед яких чотири статті – у наукових фахових виданнях України, три тези доповідей, які оприлюднено на всеукраїнських науково-практичних конференціях.

Структура та обсяг дисертації. Робота структурно включає анотації українською та англійською мовами, вступ, перелік умовних позначень, три розділи, що містять дев’ять підрозділів, висновки, список використаних джерел (277 найменувань на 28 сторінках) і додатків (на 8 сторінках). Повний обсяг дисертації становить 292 сторінки, із них обсяг основного тексту – 239 сторінок.

РОЗДІЛ 1.
ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ЗАПОБІГАННЯ УХИЛЕННЮ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ (ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ) У СФЕРІ ЖИТЛОВОГО БУДІВНИЦТВА В УКРАЇНІ

1.1. Стан наукових досліджень проблем запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва

Відповідно до ч. 1 ст. 29 Загальної декларації прав людини, прийнятої 10 грудня 1948 року на третій сесії Генеральної Асамблеї ООН, кожна людина має обов'язки перед суспільством, у якому тільки й можливий вільний і повний розвиток її особи [70]. Одним із таких обов'язків є передбачений ст. 67 Конституції України обов'язок кожної особи сплачувати податки та збори в порядку й розмірах, встановлених законом [91].

Проведені в Українській державі й суспільстві великомасштабні інноваційні перетворення, пов'язані з переходом до ринкової економіки, розвитком підприємництва, спрямовані на створення ідеальної моделі соціально орієнтованої економіки, що припускає рівність учасників економічних відносин у сфері господарської діяльності, свободу в прийнятті ними рішень щодо питань поведінки на ринку товарів і послуг, неприпустимість довільного втручання будь-кого в їхні справи, вільну можливість виходу на ринок товарів та послуг і вихід із нього у разі прийняття самостійного рішення кожним національним суб'єктом господарювання. Складнощі реформування цих питань у сучасних умовах обумовлені переважно економіко-політичною ситуацією, у якій формувався цей процес. Перехід України до ринкової економіки розпочався наприкінці 80-х років минулого століття в доволі складних умовах як з політичної, так і з економічної позицій [97, с. 21].

У період реформування економіки ситуація вирізнялася відсутністю науково обґрунтованої національної концепції переходу до ринкових

(господарських) відносин. Водночас стрімко руйнувалися старі, соціалістичні планово-економічні механізми, формувалися нові суб'єкти господарювання, загострювалася боротьба ідей та підходів щодо визначення стратегії і тактики переходу від планової системи до ринкової. У цих умовах значною була кількість протиправних і суспільно шкідливих дій, які здійснювали як державні посадові особи, що фактично легітимізували принцип «дозволено все, що не заборонено законом», так і представники новоствореного підприємницького середовища – цеховики, торговці, комерсанти, які нерідко вдавалися до протиправних методів ведення бізнесу. Так виникла і методологія аналізу як законного, так і незаконного господарювання, що активно формується, а емпіричний матеріал, присвячений його опису, на жаль, розрізнений, переважно поверховий, а в низці випадків – і цілком упереджений [97, с. 21–22; 259]. Тому, здійснення функцій сучасною державою в усіх сферах життєдіяльності суспільства й особистості, високий рівень соціальних зобов'язань, поряд з основними традиційними завданнями щодо підтримки обороноздатності та внутрішнього порядку, потребують міцної та стабільної фінансової системи.

Одне з пріоритетних місць у сфері економіки за темпами капіталізації посідає будівельна галузь (промислове, транспортне й житлово-цивільне будівництво), у якій задіяно понад 40 тис. підприємств (з них близько 90 % – недержавні) та зайнято майже 700 тис. осіб. Розвитку сектору будівництва безпосередньо сприяють законодавче закріплення засад децентралізації та дерегуляції, запровадження нових підходів до створення прозорих і зрозумілих процедур діяльності забудовників, інвестиційних компаній та інших суб'єктів. Водночас така галузь є важливим чинником забезпечення соціальних потреб населення, серед яких житло, промисловість, інфраструктурна мережа, транспортне сполучення (наприклад, протягом 2015–2023 років житлове будівництво в 78 % здійснювали переважно за рахунок залучення коштів фізичних осіб; зареєстровано 95 фінансових установ і створено 424 будівельні фонди, що залучили 29 млрд грн приватних інвесторів у будівництво) [209].

Водночас історичний досвід засвідчує, що з давніх часів платежі населення державі зрідка були добровільними й полягали в обов'язковому, примусовому вилученні частини коштів або майна платника на користь держави, оскільки своєю чергою це штовхало населення на пошуки способів ухилення від сплати таких платежів [148]. В умовах зростання обсягів будівництва та розширення ринку нерухомості ухилення від сплати податків і зборів у сфері житлового будівництва може значно підривати фінансові ресурси держави, загрожувати бюджетній стійкості й обмежувати здатність уряду забезпечувати житлові потреби громадян. Крім того, ефективна боротьба з цими правопорушеннями може сприяти створенню справедливішої податкової системи та підвищенню рівня фінансової дисципліни в галузі житлового будівництва [150].

В умовах сьогодення житлове будівництво переживало економічний цикл зростання (піднесення) під впливом декількох факторів, серед яких:

– значна потреба в житлі. Для комфортного життя одному українцю потрібно не менше ніж 13,56 м^2 загальної площі, зокрема житлової – 9 м^2. Це мінімальні характеристики житла, придатного для проживання однієї особи. Для порівняння кількість метрів квадратних житлової нерухомості на одну людину в Україні становить 22 м^2. Водночас цей показник в ЄС становить 40 м^2 на одну людину [67; 144];

– відсутність умовно безпечних активів для інвестування. Після виведення з ринку значної частини банків з 2015 року та через відсутність повноцінного національного фондового ринку (відсутність достатньої кількості публічних компаній) нерухомість розглядають не тільки як спосіб розв'язання житлових проблем, а й як об'єкт інвестування;

– з огляду на відсутність інструментів контролю за залученням і витрачанням коштів, недопущення перехресного фінансування, ціна на різних стадіях будівництва житлових будинків суттєво відрізняється від ціни на кінцевих етапах. Ця різниця призвела до посиленого інтересу спекулятивних інвесторів до ринку житлового будівництва. Мета таких інвесторів – не

проживання, а купівля активу (квартири або іншої нерухомості) на ранній стадії та перепродаж на завершальній стадії.

Зазначені фактори засвідчили, що житлове будівництво має високу маржинальність (дохідність). Істотна різниця між собівартістю та ціною продажу призводить до необхідності управління податковою базою, яка доволі часто може містити ознаки розмивання податкової бази й ухилення від сплати податків, що є кримінальним правопорушенням.

Злочинне ухилення від сплати обов'язкових платежів, які належать до системи оподаткування, за що ст. 212 та деякі інші норми КК України передбачають кримінальну відповідальність, ігнорує зазначений конституційний обов'язок, у якому втілено публічний інтерес усіх членів суспільства й сумлінне виконання якого справедливо визнано однією з необхідних умов існування держави [62].

Характеристику тіньових процесів висвітлено в низці праць українських учених, оглядах зарубіжної літератури та численних публікаціях у періодичних виданнях [236; 234; 173]. Сфера будівництва, зазначає А. П. Запотоцький, унаслідок розвитку будівельної галузі, розширення обсягів промислової та соціальної інфраструктури, відтворення ринку житла протягом останнього десятиліття посідає важливе місце в структурі кримінальних правопорушень економічного спрямування. Активний обіг у будівельній галузі матеріальних цінностей, будівельної техніки, інструменту, комплектуючих, а також значних обсягів готівки є однією з головних причин, що зумовлює підвищену увагу до цієї сфери економічної діяльності як окремих зловмисників, корумпованих чиновників різного рівня, так й організованих злочинних угруповань [78, с. 18].

Наявні наукові напрацювання доцільно згрупувати за такими блоками:

1) у яких розглянуто проблеми кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків;

2) у яких досліджено проблемні питання запобігання кримінальним правопорушенням у сфері житлового будівництва;

3) у яких порушено проблему розслідування кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності, пов'язаних з ухиленням від сплати податків і сферою житлового будівництва.

Ринкова економіка України знаходиться в стані поступового розвитку й динаміки, і саме іноземний досвід дасть змогу забезпечити ефективніше регулювання питань, пов'язаних з ухиленням від сплати платежів до бюджетів України. Ухилення від сплати платежів до бюджетів – поширене явище в сучасному світі, тому у зв'язку з поширенням зазначених діянь постає необхідність протидіяти їм. Важливе місце в системі такої протидії посідають різні види юридичної відповідальності – податкова, адміністративна і кримінальна. З огляду на досвід зарубіжних держав різних правових систем, чимало з питань регулювання кримінальної відповідальності припадають на «бланкетне кримінальне право», що визнано в будь-якій галузі права. Більшість інститутів кримінальної відповідальності у сфері податків і зборів орієнтовані саме на фінансове право [220, с. 74].

Уперше на теренах незалежної України та в межах прийнятого КК України 2001 року проблемним питанням кримінальної відповідальності за ст. 212 КК України присвячено монографію О. О. Дудорова «Злочини у сфері господарської діяльності: кримінально-правова характеристика» [59], яку згодом було доопрацьовано в межах дисертаційного дослідження «Проблеми кримінально-правової охорони системи оподаткування України» (2007) [62]. Дисертація присвячена дослідженню проблем тлумачення, застосування і вдосконалення кримінального законодавства, що передбачає відповідальність за злочини, які посягають на систему оподаткування. Висвітлено соціальну обумовленість криміналізації порушень податкового законодавства, обґрунтовано авторське розуміння злочинів, що посягають на систему оподаткування, окреслено історичний досвід регламентації кримінальної відповідальності за податкові злочини. З огляду на бланкетний характер диспозицій відповідних норм КК, розглянуто найдискусійніші питання врахування положень податкового законодавства під час кримінально-правової оцінки діянь учасників податкових

правовідносин. У контексті положень і тенденцій розвитку податкового законодавства України, відповідного зарубіжного досвіду сформульовано пропозиції щодо оптимізації змісту диспозицій кримінально-правових заборон, що мають охороняти національну систему оподаткування, зокрема щодо заміни ст. 212 КК України нормами про відповідальність за податкове шахрайство, неперерахування податковим агентом податків і зборів та непогашення податкового боргу [60].

Увагу на кваліфікуючих ознаках ухилення від сплати податків 2004 року зосередив В. О. Останін. У роботі акцентовано на відносинах у сфері оподаткування, тобто обґрунтовано слушність думки попередника. Доведено, що ухилення від сплати податкових внесків і низка сукупних із ним злочинів родовим об'єктом має не відносини у сфері господарської діяльності, а відносини оподаткування. Зміна поглядів щодо об'єкта злочину стала можливою після дослідження соціально-правових аспектів установлення кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків і перспектив подальшого посилення значущості відносин сфери оподаткування. Уперше аргументовано необхідність розглядати й відповідно кваліфікувати як ухилення від оподаткування не лише дії осіб, які ухиляються від сплати податкових внесків у сфері законної (легальної) діяльності, а й осіб, які отримують прибутки та інші об'єкти оподаткування від незаконної діяльності. Реалізовувати це завдання запропоновано не лише шляхом прийняття нових кримінально-правових норм, а й завдяки правильному використанню вже наявної законодавчої бази для кваліфікації таких злочинів. Як подальший розвиток досліджень попередників запропоновано нові підходи до визначення безпосереднього об'єкта та предмета злочину, сформульовано висновок, що предмет є обов'язковою ознакою складу злочину – ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Доведено, що діяння як обов'язкова ознака об'єктивної сторони ухилення від сплати податків може характеризуватися як дією, так і бездіяльністю, а також бути комбінованим. Обґрунтовано висновок, що спосіб ухилення від оподаткування обумовлює момент закінчення злочину, який залежно від способу встановлюють

у кожній конкретній справі окремо. Уперше сформульовано висновок, що спеціальними суб'єктами злочину також мають бути визнані представники платників податків і податкові агенти, а також доведено, що за ч. 3 ст. 212 КК України як ухилення від сплати податків, вчинене раніше судимою особою, слід кваліфікувати дії осіб, які раніше були судимі за ухилення від сплати податків за будь-якими частинами ст. 148-2, 212 КК, а не лише в разі судимості за ст. 212 та ч. 3 ст. 148-2 КК України [158].

Актуальність і важливість комплексного дослідження проблем кримінально-правової кваліфікації за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), вчиненого у співучасті, зокрема групою осіб за попередньою змовою, та організованою групою, яке сприятиме вдосконаленню національного законодавства про кримінальну відповідальність і може стати основою для підвищення рівня законності в правозастосовній діяльності суб'єктів офіційної кримінально-правової кваліфікації, 2012 року засвідчила А. В. Смирнова. Авторка обґрунтувала, що якісне оцінне поняття «незначна роль» співучасника, використане законодавцем у ч. 2 ст. 53 КК України, підлягає деталізації через надмірну оцінність, що не забезпечує правову визначеність закону про кримінальну відповідальність; наявність у діянні особи ознак юридичної помилки, крім помилки щодо форми співучасті, виключає співучасть в ухиленні від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) унаслідок відсутності за таких умов двостороннього суб'єктивного зв'язку між особами. Привертають увагу підходи до законодавчого регулювання кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у законодавстві зарубіжних держав, зокрема: а) окрема норма, відповідно до якої здійснюють кваліфікацію співучасті в ухиленні від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів); б) декілька кримінально-правових норм, що регулюють кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), митних платежів; в) норма, за якою здійснюють кримінально-правову кваліфікацію ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у співучасті шляхом застосування норм інституту

співучасті загальної частини КК; г) норма, за якою здійснюють кримінально-правову кваліфікацію ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у співучасті шляхом диференціації кримінальної відповідальності за формами співучасті [205].

З-поміж набутків українських фахівців виокремимо дослідження К. М. Огородніка «Вина при ухиленні від сплати податків», яка містить комплекс теоретичних і практичних питань, пов'язаних із дослідженням поняття вини в разі ухилення від сплати податків за кримінальним законодавством України. У дисертації визначено особливості вини в разі ухилення від сплати податків та їх значення для кримінальної відповідальності, сформульовано рекомендації, спрямовані на забезпечення чіткості юридичного понятійного апарату в цій сфері та практичного застосування положень ст. 212 КК України. Запропоновано доктринальне розуміння вини суб'єкта злочину в разі ухилення від сплати податків як суб'єктивно-об'єктивного феномену. Дослідження було спрямоване на розроблення рекомендацій правового забезпечення виконання податкового обов'язку як основної форми правового забезпечення виконання фіскальної функції державного механізму. На підставі одержаних результатів дослідження сформульовано пропозиції з удосконалення норм кримінального законодавства [153].

Аспекти звільнення від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) розглянув В. В. Олійниченко. У роботі досліджено питання звільнення від кримінальної відповідальності за умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) на підставі ч. 4 ст. 212 КК України та непритягнення до кримінальної відповідальності у зв'язку з досягненням податкового компромісу за ч. 5 ст. 212 КК України. Розглянуто історію розвитку законодавства про цей вид звільнення від кримінальної відповідальності, проаналізовано зарубіжний досвід з цього питання, досліджено сучасний стан розроблення означеної проблематики. Увагу зосереджено на з'ясування правової природи, соціальної обумовленості, передумов і підстав звільнення від кримінальної відповідальності за ч. 4 ст. 212

КК України та непритягнення особи до кримінальної відповідальності у зв'язку з досягненням податкового компромісу за ч. 5 ст. 212 КК. На підставі дослідження сформовано науково обґрунтовані пропозиції з удосконалення чинного закону про кримінальну відповідальність України та практики його застосування в цій сфері [157].

У контексті предмета дослідження слід виокремити роботу Є. А. Старинця, у якій сформовано систему теоретичних і законодавчих положень, які відтворюють специфічність законодавчих змін, доводять доцільність подальшого вдосконалення положень розглядуваної норми. Обґрунтовано, що соціально-правова обумовленість кримінально-правової заборони, визначеної в ст. 212 КК України, підтверджена наявністю таких критеріїв криміналізації: діяння, яке криміналізують, є суспільно небезпечним; має достатню ступінь поширеності; очікувані позитивні наслідки криміналізації перевищують її негативні наслідки; криміналізація не суперечить Конституції України, чинному праву й міжнародним угодам України; вона не суперечить нормам моральності тощо. Причому актуальності набуває ця проблема передусім стосовно ступеня відповідності суспільним потребам досліджуваного кримінального правопорушення, ознаки якого визначено в змісті ч. 1–3 ст. 212 КК України [220]. Встановлено, що ст. 212 КК України з моменту прийняття КК України 2001 року донині зазнала змін, які відбувалися за такими напрямами. По-перше, стосовно санкцій статті. Так санкції ст. 212 КК України стали суворішими щодо тих покарань, які залишилися незмінними. Проте законодавець визнав за доцільне в певних випадках (ч. 3 ст. 212 КК України) відмовитися від покарання у вигляді позбавлення волі: позбавлення волі на строк від п'яти до десяти років замінено на штраф у розмірі від п'ятнадцяти тисяч до двадцяти п'яти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. По-друге, розширено сферу дії спеціального виду звільнення від кримінальної відповідальності: підстави й умови застосування ч. 4 ст. 212 КК України поширювалися на діяння, ознаки яких містилися в ч. 1–3 ст. 212 КК України. Новелою є ч. 5 ст. 212 КК України,

у якій ідеться про підстави усунення кримінальної відповідальності – у разі досягнення податкового компромісу [220].

Щодо другого напряму важливе значення для розроблення системи заходів запобігання кримінальним правопорушенням у сфері будівництва насамперед мають праці науковців, присвячені вивченню порядку законодавчого врегулювання діяльності фізичних і юридичних осіб у сфері будівництва. До цієї групи наукових напрацювань слід віднести роботи «Правове регулювання фінансування житлового будівництва в Україні» (О. В. Сударенко, 2006) [224], «Регулювання господарських правовідносин при фінансуванні будівництва житла» (Г. М. Шовкопляс, 2010) [262], «Удосконалення державної політики в сфері житлового будівництва України» (К. В. Пивоваров, 2011) [164], «Функціонування та розвиток фондів фінансування будівництва житла» (Т. В. Шевчук, 2012) [260] та ін. І хоча перелічені вище праці безпосереднього не стосуються проблематики запобігання вчиненню ухилення від сплати податків, однак деякі положення, які в них досліджено та висвітлено, можуть бути надзвичайно корисними й необхідними в процесі розроблення заходів запобігання досліджуваній категорії кримінальних правопорушень.

Комплексним дослідженням адміністративно-правового забезпечення реалізації державної політики у сфері будівництва в Україні є дисертація К. Р. Резворович «Адміністративно-правове забезпечення реалізації державної політики у сфері будівництва» (2016), у якій авторка визначає ключові елементи державної політики у сфері будівельної діяльності, аналізує ознаки адміністративно-правових відносин у сфері будівництва, з’ясовує питання правового регулювання, зокрема нормативно-правових засад державної політики у сфері будівельної діяльності. Здійснено аналіз нормативно-правового регулювання повноважень і компетенції органів виконавчої влади у сфері будівництва, розглянуто зарубіжний досвід адміністративно-правового забезпечення реалізації державної політики у сфері будівництва тощо. Крім цього, у дисертації висвітлено концептуальні положення забезпечення

державного контролю у сфері будівництва як необхідного елементу системи адміністративно-правового регулювання будівельної діяльності [199].

Сфера будівництва є надзвичайно багатогранною, об'єднує довкола себе не лише окремі галузі господарської діяльності, а й значну кількість різних економічних, підприємницьких, фінансових, правових та інших процесів. Зазначене вище зумовлює необхідність дослідження будівельної галузі в площині законодавчого забезпечення здійснення таких процесів і з позицій адміністративного, цивільного, кримінального, кримінального процесуального, кримінально-виконавчого права та кримінології.

Саме тому наступним блоком наукових праць, які потребують уваги в розрізі розроблення заходів запобігання кримінальним правопорушенням у сфері житлового будівництва, є роботи вчених, присвячені дослідженню особливостей вчинення такого роду кримінальних правопорушень у різних правових сферах, зокрема цивільно-правовій (Л. І. Радченко «Цивільно-правове регулювання відносин у сфері житлового будівництва», 2009 [198])), адміністративно-правовій (Б. М. Семенко «Адміністративна відповідальність за правопорушення у галузі будівництва», 2011; В. В. Буга «Запобігання правопорушенням у сфері будівництва в Україні: адміністративно-правові засади», 2024 [19]).

З цього переліку слід виокремити роботи, присвячені кримінологічним проблемам, зокрема до них слід віднести такі: «Вдосконалення відносин власності у сфері незавершеного будівництва в перехідній економіці України» (А. І. Куденко, 2006) [116], «Кримінологічні засади запобігання шахрайству з нерухомістю» (А. В. Микитчик, 2008) [131], «Економічні злочини» (І. І. Митрофанов, 2009) [133], «Кримінологічні засади вивчення і попередження злочинів у сфері обороту житлової нерухомості в Україні» (О. В. Дикий, 2015) [54, 55].

Важливу роль у запобіганні правопорушенням у сфері будівництва і забезпеченні ефективного виконання будівельних проєктів відіграє фінансовий контроль. Дослідженню особливостей здійснення фінансового контролю у сфері інвестування в житлове будівництво присвячено дисертацію Ю. О. Суркової

(2017). У роботі окреслено підхід до розуміння основних організаційно-структурних і прикладних проблем інструментів інвестування в житлове будівництво: цільових облігацій, фондів фінансування будівництва, фондів операцій з нерухомістю, інститутів спільного інвестування; встановлено, що ринкова трансформація контрольного середовища призводить до виникнення нових видів ризиків; обґрунтовано доцільність системних змін інституційних основ фінансового контролю та розроблено алгоритми контрольних дій щодо конкретних інструментів інвестування; окреслено етапи ризик-орієнтованого планування тематичного інспектування Державною аудиторською службою України на основі комбінування окремих модулів; запропоновано шляхи підвищення ефективності фінансового контролю держави на основі узгодження його зі стандартами ЄС шляхом інституційної та методологічної модифікації; розроблено механізми забезпечення ефективності фінансового контролю інвестування у сфері житлового будівництва шляхом використання методичних рекомендацій щодо проведення ревізій та фінансового розслідування з метою протидії правопорушенням у цій сфері [226].

Слід акцентувати на роботі А. В. Вавриша «Запобігання злочинам проти власності у сфері будівництва» (2018), у якій окреслено місце недержавних суб’єктів сектору безпеки в системі запобігання цим злочинам. Обґрунтовано напрями використання зарубіжного досвіду забезпечення безпеки будівництва. Здійснено кримінологічну характеристику їх кількісних і якісних показників, визначено природу детермінантів, типологію осіб, які причетні до правопорушень, і потерпілих від злочинів. Розроблено пропозиції з удосконалення загальносоціальних, спеціально-кримінологічних заходів запобігання злочинам проти власності у сфері будівництва, зокрема стосовно взаємодії правоохоронних органів і недержавних суб’єктів сектору безпеки. Виокремлено кримінологічні ознаки злочинів проти власності у сфері будівництва як однорідної групи суспільно небезпечних діянь, зокрема відомості про зв’язок з будівельною сферою (пов’язані з організаційними, вишукувальними, проєктними, будівельно-монтажними та

пусконалагоджувальними роботами; учинені на етапах створення, зміни, завершення процесу будівництва та здачі об’єктів в експлуатацію); об’єкт (посягають на суспільні відносини у сфері державної, колективної та приватної власності); предмет злочинного посягання (кошти, виділені на виконання будівельних робіт, об’єкти незавершеного будівництва, будівельні матеріали, будівельне обладнання та інструмент); місце їх учинення (об’єкти будівництва з прилеглою територією або будівельні організації); суспільно небезпечні наслідки (залежно від характеру та розміру завданої шкоди); рівень латентності (високий та середній); зв’язок з іншими суспільно небезпечними діяннями (у сфері господарської діяльності, проти безпеки виробництва, у сфері службової діяльності та професійної діяльності, пов’язаної з наданням публічних послуг), з визначенням на цій основі пріоритетів запобігання злочинам. На основі аналізу досвіду зарубіжних країн виокремлено найважливіші для України напрями вдосконалення форм і методів запобігання злочинам проти власності у сфері будівництва шляхом створення єдиної системи забезпечення безпеки й охорони об’єктів будівництва державними і недержавними суб’єктами; запровадження окремих видів страхування, інформаційних ресурсів; застосування сучасних методик перевірки репутації суб’єктів, які беруть участь у процесі будівництва; використання новітніх засобів охорони території об’єктів будівництва й маркування майна [23].

Праці, у яких досліджено проблемні питання розслідування злочинів у будівельній галузі, значну кількість робіт за цим напрямом присвячено проблематиці шахрайства (О. В. Курман [119], Х. М. Михайлова [134], І. М. Попова [172], Г. М. Чернишова [255], С. С. Чернявський [256]).

У посібнику «Розслідування шахрайств у сфері фінансування будівництва житла» (2009) проаналізовано загальні тенденції криміналізації ринку будівництва житла в Україні, здійснено характеристику правовідносин у сфері фінансування будівництва житла та їх вплив на криміногенну ситуацію, а також надано характеристику окремих видів шахрайств. Виокремлено особливості

здійснення дослідчих перевірок, організації і тактики проведення окремих слідчих дій та напрями запобігання цій категорії корисливих злочинів [257].

У дисертації «Основи виявлення та розслідування шахрайства, учиненого групою осіб у сфері інвестування будівництва» (Х. М. Михайлова, 2009) комплексно розглянуто питання щодо подолання протидії розслідуванню шахрайства у сфері інвестування будівництва, типові способи та прийоми шахрайства у сфері інвестування будівництва, обставини, що підлягають встановленню в цій категорії кримінальних проваджень, джерела доказової інформації в провадженнях про шахрайство у сфері пайового будівництва, типові способи та прийоми протидії розслідуванню кримінальних проваджень цієї категорії, а також ознаки й методи подолання протидії розслідуванню злочинів. Зазначено, що такі злочини вчиняють через активні дії злочинців, пов'язані з підготовкою до злочину, заволодінням грошовими коштами довірителів і приховування слідів [134].

У дисертації «Розслідування шахрайств, пов'язаних із залученням коштів громадян на будівництво житла» (І. М. Попова, 2011) сформульовано визначення поняття «шахрайство, пов'язане із залученням коштів громадян на будівництво житла», визначено його взаємозв'язок із близькими за змістом категоріями: «шахрайство», «фінансове шахрайство», «злочини у сфері фінансування будівництва житла», а також здійснено класифікацію шахрайств й інших споріднених злочинів за кримінально-правовими та криміналістичними ознаками; встановлено зміст елементів криміналістичної характеристики шахрайств, пов'язаних із залученням коштів громадян на будівництво житла, зокрема способу й обстановки вчинення злочинів, предмета злочинного посягання, особи злочинця та потерпілого, слідів, ознак злочинів, визначено взаємозв'язок окремих елементів та їх значення для розслідування; виокремлено й деталізовано перелік обставин, що підлягають доказуванню у справах цієї категорії, з огляду на дані про спосіб учинення злочину й інші елементи криміналістичної характеристики; схарактеризовано специфіку збирання доказів на різних етапах розслідування [172].

Не менш інформативними є наукові публікації в періодичних виданнях, у яких містяться важливі положення для характеристики окремих злочинів досліджуваної категорії, а також рекомендації щодо протидії їм. Зокрема, щодо актуальних питань злочинів у сфері господарської діяльності, пов'язаної з будівельною галуззю, – роботи Є. Клепи «Слідчі версії та планування при розслідуванні злочинів у сфері господарської діяльності» (2005) [86], С. В. Князєва «Характеристика злочинів, що вчиняються на ринку нерухомості в процесі забудови житла» (2013) [88], С. І. Ніколаюка «Співвідношення елементів оперативно-розшукової характеристики та злочинів у сфері господарської діяльності» (2013) [143], О. В. Софілканича «Актуальні проблеми судово-економічної експертизи у кримінальних провадженнях про економічні злочини» (2013) [208] та ін. Щодо злочинів у бюджетній галузі, які вчиняють у сфері будівництва, – дослідження Р. Л. Степанюка «Особливості організації розслідування злочинів, пов'язаних з порушеннями бюджетного законодавства» (2001) [222] і С. Ю. Попова «Виявлення та розслідування злочинів, пов'язаних із розкраданням бюджетних коштів і їх легалізацією у сфері будівництва» (2010) [171].

У контексті предмета дослідження слід виокремити роботи:

– А. П. Запотоцького «Теоретичні основи та практика розслідування злочинів у сфері будівництва» [79], у якій висвітлено чотири блоки проблем: по-перше, на підставі чинного законодавства, правозастосовної практики та зарубіжного досвіду окреслено теоретично-методологічні засади розслідування злочинів у сфері будівництва; по-друге, проаналізовано зміст і зв'язки елементів криміналістичної характеристики злочинів та відповідних технологій злочинної діяльності; по-третє, виокремлено наукові засади формування методики розслідування злочинів у сфері будівництва, визначено систему й окреслено перспективи розроблення окремих (спеціальних і групових) методик; по-четверте, досліджено діяльність з виявлення та розслідування злочинів з виокремленням доцільних й ефективних у практичному застосуванні засобів, прийомів і методів збирання специфічних доказів;

– С. О. Журби «Криміналістична характеристика та розслідування привласнення, розтрати, майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем у сфері житлово-комунального господарства» (2020). У дисертації здійснено комплексне дослідження правових, теоретичних й організаційно-тактичних засад криміналістичного забезпечення розслідування привласнення, розтрати, майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем у сфері житлово-комунального господарства, з огляду на нормативні положення чинного кримінального процесуального законодавства. На основі застосування міждисциплінарного підходу (аналізу теоретичних положень криміналістики, кримінального процесу, блоку економіко-правових дисциплін) визначено криміналістичну категорію «кримінальні правопорушення у сфері житлово-комунального господарства», що становлять однорідну групу суспільно небезпечних діянь проти власності, у сферах господарської діяльності, службової та професійної діяльності, пов'язаної з наданням житлово-побутових послуг, проти авторитету органів державної влади, органів місцевого самоврядування, об'єднань громадян, проти безпеки виробництва. Основою їх систематизації покладено комплекс спільних ознак особи правопорушника, обстановки й предмета посягання, слідоутворення та специфічних засобів збирання і використання доказів [69];

– К. М. Бруссо «Розслідування корупційних кримінальних правопорушень, які вчиняються в сфері житлового будівництва» (2021). У роботі було визначено структуру комплексної криміналістичної методики розслідування корупційних кримінальних правопорушень у сфері житлового будівництва, яка окреслює загальні положення (основи) розслідування корисливих посягань на власність і службових зловживань, окремі напрями розслідування привласнення, розтрати майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем (розкрадань) (привласнення чужого майна, що було ввірене особі чи було в її віданні; розтрата такого майна службовою особою; привласнення, розтрата або заволодіння чужим майном шляхом зловживання службовою особою службовим становищем; різні види зловживань у сфері службової діяльності, пов'язаної з

наданням публічних житлово-будівельних послуг), а також предикатних кримінальних правопорушень, передбачених ст. 190, 197-1, 206, 358, 361, 364, 364-1, 365-2, 366–368, 369-2 КК України; запропоновано криміналістичний порядок (програму) збирання стороною обвинувачення доказів кримінальних правопорушень, які вчиняють у сфері житлового будівництва шляхом проведення комплексу слідчих (розшукових) й інших процесуальних дій та організаційних (контрольних) заходів, зокрема вилучення (шляхом тимчасового доступу або обшуку) й огляду житлово-будівельної документації; обшуку; призначення та проведення ревізії (аудиту, службових й інших перевірок); допиту свідків, потерпілих і підозрюваних; призначення та проведення окремих видів експертиз [17].

В умовах війни проблема ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва набуває особливої актуальності й актуалізує необхідність детального дослідження на науковому рівні та належного законодавчого врегулювання, адже з європейським вектором розвитку України пов'язаний процес зміцнення та стабілізації фінансової системи.

На підставі порівняльного аналізу наукових праць у контексті предмета дослідження доходимо висновку, що посилену увагу спрямовано на кримінально-правові аспекти ухилення від сплати податків як кримінального правопорушення у сфері господарської діяльності; кримінологічну охорону розглянуто в контексті запобігання кримінальним правопорушенням проти власності у сфері житлового будівництва. Тому досі самостійного комплексного дослідження, присвяченого питанням кримінально-правової характеристики ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва й ужиття кримінологічних заходів запобігання таким кримінально протиправним діям, у доктрині наук кримінального циклу не здійснено. Слід зазначити також про проблемні аспекти, які дослідники не порушували взагалі або лише частково. Тож головним завданням вбачається поєднання здобутків кримінально-правової та кримінологічної наук для проведення поглибленого комплексного дослідження

теоретичних і практичних аспектів охорони сфери житлового будівництва в умовах воєнного стану, які могли б забезпечити комплексний підхід до формування та реалізації державної податкової політики.

1.2. Сфера житлового будівництва як об'єкт ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) і кримінально-правової охорони

Економічна безпека держави є невід'ємною складовою її національної безпеки та знаходиться в тісному взаємозв'язку з усіма економічними процесами, що відбуваються в суспільстві. Вона сприяє створенню соціально орієнтованої ринкової економіки, забезпечує зростання рівня життя й добробуту населення, відіграє ключову роль у провадженні ефективної економічної політики в державі, слугуючи гарантом соціальної стабільності в суспільстві та передумовою фінансового розвитку країни, її становлення на міжнародній арені як конкурентоспроможного й інвестиційно привабливого суб'єкта [245].

Водночас склалася ситуація, коли економіка України – найважливіший соціальний інститут суспільства – функціонує неефективно, суспільні потреби не знаходять реального відображення в її структурі. Унаслідок такої невідповідності в процесі функціонування економіки постали негативні процеси, що призвели до дестабілізаційних явищ: економіка не відповідає об'єктивним потребам суспільства, законодавчі суперечності перешкоджають розвитку повної економічної свободи учасників громадських відносин. У сукупності дисфункції в економіці стали полягати в активізації економічної злочинності, характерними особливостями якої є її організованість, структурованість і згуртованість. Назріла необхідність докорінної перебудови норм про кримінальні правопорушення у сфері господарської діяльності, узгодження цих норм з викликами часу [240, с. 18].

Відповідно до Концепції економічної безпеки України, економічна безпека – це спроможність національної економіки вільно й незалежно розвиватися,

утримувати стабільність громадянського суспільства та його інститутів, мати достатній оборонний потенціал країни за будь-яких несприятливих умов і варіантів розвитку подій, а також здатність Української держави до захисту національних економічних інтересів від зовнішніх і внутрішніх загроз. Складовими економічної безпеки є фінансова, енергетична, продовольча, аграрна, демографічна та інші види безпеки. Зазначені складові тісно пов'язані між собою та доповнюють одна одну [92; 245].

Забезпечення економічної безпеки в Україні тісно пов'язане з податками, а діяльність держави у сфері здійснення податкової політики зосереджена на запровадженні, правовому регламентуванні й організації справляння податкових платежів і податків до централізованих фондів коштів держави. Тому цілком логічно, що податки встановлюють, змінюють чи скасовують лише податкові закони, вони регулюють податкові відносини між державою і платниками податків. У ст. 67 Конституції України визначено, що «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом» [91], а значну частину валового внутрішнього продукту становлять саме податки. Отже, Основний Закон закріплює обов'язок кожної особи сплачувати податки і збори в порядку й розмірах, встановлених законом.

Глобалізаційні процеси в сучасному світі зумовили і глобалізацію податкової злочинності, яка набула нових ознак, стала організованішою та витонченою [22, с. 24]. Ухилення від сплати податків вирізняються масовим і високоінтелектуальним характером, високим ступенем латентності, різноманітними способами ухилення від сплати податків, швидкою адаптацією правопорушників до нових форм і методів господарської діяльності, за своєю сутністю та наслідками становлять особливу небезпеку для бюджету України та громадян загалом, що своєю чергою істотно впливає не лише на фінансову, а й на національну безпеку нашої держави.

Наприклад, *ОСОБА_4 як службова особа ТОВ «ІКВА-ПРОЄКТ», на яку відповідно до ст. 67 Конституції України, згідно п. 3, 6 ст. 8, п. 1 ст. 11 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від*

16 липня 1999 року № 996-XIV (з подальшими змінами й доповненнями) і п. 16.1.2, 16.1.3, 16.1.4 ст. 16 ПК України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI (з подальшими змінами й доповненнями), покладено відповідальність за організацію бухгалтерського та податкового обліку, забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій в первинних документах, правильність обчислення, своєчасність сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджету й державних цільових фондів, виконуючи організаційно-розпорядчі та адміністративно-господарські функції з організації керівництва та ведення фінансово-господарської діяльності підприємства, діючи умисно, усупереч загальнодержавним інтересам, усвідомлюючи протиправний характер своїх дій та бажаючи настання суспільно небезпечних наслідків у вигляді фактичного ненадходження до державного бюджету України податку на додану вартість, який відповідно до законодавства є загальнодержавним податком, допустив порушення вимог податкового законодавства, які регулюють порядок подання документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою до бюджетів чи державних цільових фондів податків, зборів та інших обов'язкових платежів (податкових декларацій, розрахунків, бухгалтерських звітів і балансів тощо), чим приховав об'єкт оподаткування, а також порушив порядок сплати податків та зборів у строки й розмірах, встановлених ПК України, що призвело до фактичного ненадходження до бюджету коштів за звітні періоди (січень 2020 року – грудень 2022 року) на загальну суму 7 350 623 грн, за таких обставинах. У зазначений період ТОВ «ІКВА-ПРОЄКТ» займалося основним видом діяльності – «Будівництво житлових і нежитлових будівель» і як підрядник виконувало будівельні роботи з будівництва житлових будинків у місті Рівне [213].

Загалом податки в бюджети й державні цільові фонди – це різновиди обов'язкових внесків у бюджети відповідного рівня або в державні фонди цільового призначення, що здійснює певний платник у порядку й на умовах, установлених законодавчими актами України про оподаткування. Між переліченими вище різновидами внесків є певні відмінності за характером, періодичністю їх сплати, об'єктами оподаткування і джерелами їх сплати,

ставками, розмірами тощо. Податки є постійними періодичними платежами підприємств, установ, організацій і громадян у державний та місцеві бюджети, державні цільові фонди з визначених об'єктів оподаткування за заздалегідь визначеними законодавством ставками.

Податки, збори (обов'язкові платежі) є інструментами держави, що гарантують існування суспільства, а отже, дієвості реалізації нормативно-правових актів щодо розвитку економіки України та забезпечення її економічної та податкової безпеки. За статистичними даними, станом на 1 січня 2024 року доходи до державного бюджету України в частині податкових надходжень становили 56,92 %, а саме: податки на доходи, прибуток та збільшення ринкової вартості – 15,58 %, податок на доходи фізичних осіб – 8,75 %, податок на прибуток підприємств – 6,83 %, рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів – 5,16 %, внутрішні податки на товари та послуги – 34,50 %, акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів – 3,57 %, акцизний податок з увезених в Україну підакцизних товарів – 2,41 %, податок на додану вартість з вітчизняних товарів (з урахуванням бюджетного відшкодування) – 13,79 %, податок на додану вартість з імпортних товарів – 14,73 %, податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції – 1,48 %, інші податки та збори – 0,19 % [57]. Широке коло українських учених і практиків констатують збільшення кількості «протиправних діянь, які призводять до ненадходження до бюджету країни значних коштів та їх привласнення злочинними елементами, що загалом створює загрозу й економічній безпеці України» [28, с. 127]. За даними Інституту соціально-економічної трансформації, через ухилення від сплати податків держава недоотримує щороку 100 млрд грн [252]. Питання щодо аналізу шляхів несплати податків і протидії цьому явищу не є новим, «потребує постійної уваги науковців та практиків крізь призму продуктивності й доцільності» [118, с. 52], а тому залишається досі актуальною та доволі складною проблемою.

Після суттєвого зниження 2014 року з 3069 до 1899 (–38,1 %) надалі кількість цих діянь продовжувала знижуватися, 2022 року було виявлено

390 зазначених фактів, що на 48,7 % менше, ніж за попередній рік, й у 8 разів, ніж на початку періоду аналізу. Їх частка серед усіх діянь цієї спрямованості скоротилася з 27,6 % до 11,4 %. Однак за офіційними даними стосовно розгляду кримінальних проваджень щодо ухилення від сплати податків «2023 року щомісяця реєстрували до 800 кримінальних проваджень, і лише 10 % із них передавали до суду для подальшого розгляду» [178; 98].

Розглядаючи сучасну систему оподаткування, можна дійти висновку про те, що на цьому етапі податки виконують такі основні функції: фіскальну, розподільну (соціальну), контрольну, заохочувальну, регуляторну [269]. Найважливіша соціально-економічна значущість податків визнана Конституцією України, згідно з якою «кожен зобов'язаний платити законно встановлені податки і збори» [91]. Закріплення обов'язку сплачувати, зокрема податки й збори, в Конституції України зумовлене прагненням законодавця засвідчити особливу важливість податків і зборів у нашій державі й високу небезпеку невиконання цього обов'язку [268].

Підставами криміналізації є соціально-економічні й політичні процеси, розвиток яких породжує об'єктивну необхідність кримінально-правової охорони певних суспільних відносин [30, с. 4]. Показником соціальної обумовленості криміналізації певних суспільно небезпечних діянь, не передбачених кримінальним законом, є їхнє кількісне зростання, що, поступово переходячи в соціально негативну якість діяльності, характеризує її як суспільно небезпечну [84; 205]. У нинішніх умовах як безумовно негативну і небезпечну соціально-економічну тенденцію слід визнати формування тіньової економіки, існування якої офіційно визнано в кримінологічній науці [234; 64].

Суспільна небезпека ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) зумовлена насамперед найважливішим соціальним й економічним їх значенням. Тому необхідно виявити ті функції, які виконують податки, збори (обов'язкові платежі) в нашому суспільстві, з'ясувавши тим самим їх соціально-економічне значення. Передусім необхідно зазначити, що в податках безпосередньо реалізується їхнє соціальне призначення як інструменту

вартісного розподілу й перерозподілу доходів держави [202, с. 309]. Водночас на практичному рівні оподатковування виконує кілька функцій, у кожній з яких реалізується певне призначення податків. Взаємодіючи, ці функції утворюють систему.

З'ясуємо сутність поняття «ухилення від сплати податків»: це сукупність матеріальних дій, бухгалтерських операцій, правових актів, шахрайства та прийомів, які використовують платники або треті особи з метою уникнення податку [45, с. 242]. Фахівці Державної податкової служби України констатують, що «організація схем ухилення від сплати податку стала частиною української бізнес-культури» [83]. Слід зазначити, що не всі дії економічних суб'єктів щодо зменшення податкового навантаження відбуваються з порушенням закону, є і легальні методи зниження податкових виплат. З метою зниження обсягів сплати податків використовують в Україні два шляхи:

– «уникнення від сплати податків» («втеча від сплати податків») через зниження обсягу сплачуваних податків (без порушення законодавства) або шляхом легалізованих дій (використання прогалин, суперечностей у законодавстві);

– ухилення від сплати податків (з порушенням законодавства – податкове шахрайство).

Утеча від податкових платежів – «це штучне заниження податкових зобов'язань до такого рівня, за якого оподаткування досягає найменшої величини» [42, с. 21]. Такий процес відбувається без порушення закону й скерований на податкову оптимізацію, податкове планування, мінімізацію податків. Бізнес активно користується послугами фахівців-консультантів консалтингових фірм у галузі податкової мінімізації. Окреслимо схеми втечі від податкових платежів:

– «зміщення доходу»: за високої граничної норми податкових платежів платник податку відшукує можливості «змістити дохід» до нижчої норми оподаткування;

– «відкладання податку»: платник намагається відстрочити платіж за допомогою бухгалтерських маніпуляцій (перенесення балансових збитків на наступний період, завищення собівартості виробу через зміну методики її обчислення, вкладання коштів у благодійну діяльність тощо) і сплатити податок у момент часу, коли інфляційні процеси в країні вплинуть на зниження реального обсягу податку, порівняно з його номінальною вартістю;

– «податковий арбітраж»: використовують у випадках, коли «різні суб'єкти мають справу з різними нормами податків. Прикладом таких операцій може бути співпраця компанії-резидента й компанії-нерезидента із зони з пільговим оподаткуванням, тобто використання податкових переваг для компаній з офшорних територій. Також можливе проведення низки угод усередині країни, якщо в ній є зони пільгового оподаткування [42, с. 21].

Отже, зазначені дії підприємницької діяльності в частині втечі від сплати податків не містять юридичних фактів порушення податкового законодавства України. Це легалізовані методи зменшення оподаткування, оскільки «основним джерелом права в Україні є нормативно-правовий акт» [94, с. 11].

Ухилення від сплати податків – це навмисна або ненавмисна дія, яка відтворюється платником податку, що здебільшого відбувається за такими базовими схемами з порушенням податкового законодавства:

– подання завідомо неправдивих даних через заниження доходів, оцінки майна або іншого предмета оподаткування;

– неподання відповідних документів, що потрібні для обчислення податків;

– неповне надання відповідних документів, що потрібні для розрахунку податків;

– надання недостовірних документів для обчислення податку (приховування доходів, майна тощо);

– подання недостовірних документів з метою незаконного отримання податкових пільг;

– подання недостовірних документів з метою незаконного отримання преференцій, що суперечить закону;

– приховування інформації щодо втрати підстав для отримання пільг з оподаткування чи неповідомлення про таку;

– неутримування сум податку на доходи фізичних осіб;

– відсутність перерахунків сум податку на доходи фізичних осіб до бюджету.

Основні засади, на яких ґрунтується податкове право, передбачають принцип невідворотності настання юридичної відповідальності в разі порушення податкового законодавства відповідно до закону. Аналіз КУпАП у межах досліджуваного питання засвідчив, що адміністративна відповідальність передбачена в таких випадках: порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків (ст. 163-1), неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) (ст. 163-2), невиконання законних вимог посадових осіб податкових органів (ст. 163-3), порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи (ст. 163-4), порушення порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат (ст. 164-1) [89].

У контексті предмета дослідження аналіз КК України засвідчив, що кримінально караними є такі дії:

«Стаття 212. Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)

1. Умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять у систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах.

2. Ті самі діяння, вчинені за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих розмірах.

3. Діяння, передбачені частинами першою або другою цієї статті, вчинені особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах» [106].

Кримінальне законодавство передбачає підставу не вважати умисним ухиленням від оподаткування, а також звільнення особи від кримінальної відповідальності за таких умов:

– у разі досягнення «податкового компромісу», що відповідає положенням Податкового кодексу підрозділу 92 «Особливості уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість під час застосування податкового компромісу». Це режим звільнення від юридичної відповідальності платників податків та/або їх посадових (службових) осіб за заниження податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість за будь-які податкові періоди до 1 квітня 2014 року з урахуванням строків давності, встановлених статтею 102 цього Кодексу. Платник податків, який вирішив скористатися процедурою податкового компромісу, під час дії податкового компромісу за такі податкові періоди має право подати відповідні уточнювальні розрахунки податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість, у яких визначає суму завищення витрат, що враховують у разі визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств та/або суму завищення податкового кредиту з податку на додану вартість [168];

– якщо такі діяння пов'язані з придбанням (формуванням джерел придбання), створенням, одержанням, використанням об'єктів, щодо яких особою було подано одноразову (спеціальну) добровільну декларацію та сплачено узгоджену суму збору відповідно до підрозділу 9-4 «Особливості застосування одноразового (спеціального) добровільного декларування активів

фізичних осіб» розділу XX ПК України в межах складу та вартості об’єктів декларування, зазначеної в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації як база для нарахування збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування, якщо такі діяння вчинені до 1 січня 2021 року та пов’язані з придбанням (формуванням джерел придбання), створенням, одержанням, використанням об’єктів одноразового (спеціального) добровільного декларування або розпорядженням ними [106].

Ненавмисні чи необережні дії з ухилення від сплати податку (помилки в разі складання податкової звітності, ведення бухгалтерського обліку тощо) не можна вважати ухиленням від оподаткування, адже по суті дії платника податку не мали умислу щодо отримання від них вигоди. Водночас відповідно до чинного законодавства він не звільняється від фінансових санкцій. Аналіз ПК України в контексті досліджуваного питання засвідчив, що сплата штрафу (фінансова відповідальність) не звільняє осіб від інших видів відповідальності (адміністративної чи кримінальної) за умисне ухилення від сплати податків, що відображено в ст. 123 ПК України [168; 45].

Отже, протиправні дії з ухилення від сплати податкового зобов’язання є податковим правопорушенням, що передбачає настання юридичної відповідальності – фінансової, адміністративної чи кримінальної.

Ненадання відповідним державним органам контролю інформації щодо присутності та ведення підприємницької діяльності в країні, а отже, і несплата податкових платежів, не стосується порушень податкового законодавства у сфері ухилення від податків, це ознаки тіньової економіки, тобто нелегального підприємництва.

Оскільки дедалі більшою є кількість випадків ухилення від податків відбувається в українському економічному просторі, то цілком доречним було нещодавнє рішення Державної податкової служби щодо створення у її структурі Департаменту податкових розслідувань, діяльність якого безпосередньо пов’язана з дослідженнями схем ухилення від сплати податків.

З огляду на основні функції податків, стає очевидним, що суспільна небезпека ухилення від їх сплати, передбаченого ст. 212 КК України, полягає в підриві стабільності податкової системи як одного з ключових механізмів фінансового забезпечення держави. Такі діяння порушують процес планового надходження коштів до бюджетів різних рівнів, що унеможливлює належне виконання державою своїх соціальних, економічних й управлінських функцій. Водночас вони створюють нерівність між добросовісними платниками податків і тими, хто ухиляється від виконання податкових зобов'язань, порушуючи принципи соціальної справедливості та фіскальної рівності. Відбувається перекладання податкового тягаря на законослухняних суб'єктів господарювання, що підриває довіру до держави й деформує економічні відносини. Недоотримання бюджетних надходжень призводить до затримок у виплаті заробітної плати, пенсій, соціальних дотацій, скорочення фінансування освітніх, наукових і соціальних програм. Отже, ухилення від сплати податків і зборів можна розглядати як вияв антидержавної діяльності, що підриває фінансові основи суверенітету й економічної безпеки країн [87].

Практика боротьби правоохоронних органів України з кримінальними правопорушеннями у сфері оподаткування засвідчує не тільки істотне підвищення абсолютних показників кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності, але й про появу нових видів і форм податкової злочинності (необережне ухиляння від сплати податків), пов'язаної насамперед з незаконним переведенням у готівку безготівкових коштів підприємств, установ, організацій (наприклад, будівельних компаній), шляхом надання кредитно-фінансовій установі свідомо помилкових зведень, легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом, у зв'язку з чим видається необхідним досліджувати питання криміналізації окремих видів кримінально протиправної діяльності як пов'язаної з податковою злочинністю загалом, так і супутніх їй кримінальних правопорушень, що в чинному кримінальному законодавстві України декриміналізовані.

Складність цієї тематики полягає насамперед у тому, що основні положення кримінально-правової кваліфікації розроблені наукою кримінального права та не знайшли відображення в законодавстві про кримінальну відповідальність України, тому теоретичні неузгодженості й дискусійні питання щодо основних правил і принципів кримінально-правової кваліфікації, їх дотримання в правозастосуванні породжують низку проблемних питань, зумовлюють складнощі в запобіганні таким кримінально протиправним виявам. Не є винятком й ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва як об'єкт кримінально-правової охорони.

Також, попри те, що в примітці до ст. 212 КК України уточнено, як саме слід тлумачити значний, великий та особливо великий розмір коштів, однак не розтлумачено, що є ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), не конкретизовано способи його здійснення [127, с. 179].

У юридичній науковій літературі є різні підходи до визначення поняття «ухилення від сплати податків». Поширеним є визначення поняття «ухилення від сплати податків» як незаконних способів зменшення платниками податку зобов'язань за податками [127, с. 179]. Проте слід зазначити, що не кожне зменшення податкових зобов'язань за податками, яке не відповідає закону, містить ознаки кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України.

Наприклад, С. О. Баранов у роботі «Ухилення від сплати податків як основний чинник тіньової економіки. Інвестиції: практика та досвід» визначає ухилення від сплати податків як незаконні способи зменшення платниками податку зобов'язань за податками [9, с. 103]. Водночас не кожне зменшення податкових зобов'язань за податками, яке не відповідає закону, містить ознаки злочину, передбаченого ст. 212 КК України.

Доречним і точним є визначення, яке пропонує Т. Л. Томнюк, а саме: «ухилення від сплати податків»: це протиправні дії щодо зменшення податкових зобов'язань, які можуть мати наслідком відповідальність різного виду за порушення податкового законодавства [237, с. 279].

Щодо ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) В. Я. Тацій зазначав, що: по-перше, це діяння руйнує формування фінансових надходжень до бюджету, і держава стає не спроможною виконувати свої соціальні функції; по-друге, уся соціальна сфера не має фінансового забезпечення (лікарі, вчителі, пенсіонери, студенти та решта); по-третє, неплатники податків отримують невиправдані прибутки й мають незаконні переваги на ринку над своїми сумлінними конкурентами [230, с. 131]. В. Б. Марченко зазначає, що предметну основу правового регулювання податкової сфери становлять відносини зі справляння податків, склад яких утворюють три основні групи, першу з яких становить виконання податкових зобов'язань, зокрема облік об'єктів оподаткування, а також обчислення та сплата належних сум обов'язкових платежів [126, с. 140]. У податкового зобов'язання є істотні формальні відмінності від зобов'язання цивільно-правового, оскільки податкове зобов'язання передбачає обов'язок вчинити певні дії (сплатити податок). Йому не властиві вимоги утриматися від здійснення певних дій. Тому податковому зобов'язанню властивий тільки позитивний зміст. Сутність податкового зобов'язання полягає в сплаті податку, а її зміст має конституційну підставу (ст. 67 Конституції України), що встановлює обов'язок сплачувати податки і збори [126, с. 141].

На думку О. О. Дудорова, включення кримінально-правових норм про відповідальність за злочини проти системи оподаткування до розділу VII Особливої частини КК України 2001 року «Злочини у сфері господарської діяльності» є загалом невдалим кроком, який не враховує того, що приписи регулятивного законодавства не дають змоги визнавати відносини, пов'язані з уведенням і сплатою податкових платежів, частиною господарських відносин. Хоча роль суб'єктів господарювання – платників податків і зборів у наповненні державної скарбниці є визначальною, обов'язок сплачувати внески, що належать до системи оподаткування, покладено на осіб – учасників як господарських, так і трудових, і цивільно-правових відносин. Водночас доктринальна пропозиція виокремити в КК України розділ, присвячений фінансовим і навіть податковим

злочинам, наразі не може розраховувати на однозначне схвалення, оскільки: 1) складно розраховувати на оптимальний склад такого розділу за відсутності єдиного серед фахівців підходу до кола відповідних злочинних посягань і дискусійності питання про співвідношення їх безпосередніх об'єктів; 2) аналіз зарубіжного досвіду засвідчує, що місце норм про кримінально карані податкові правопорушення в системі національного законодавства може бути різним (зокрема, вони містяться в структурних частинах КК про відповідальність за фінансові, економічні, майнові злочини, у нормативних актах податкового законодавства) і не має вирішального значення для ефективності кримінально-правової протидії порушенням податкового законодавства [61, с. 113].

Не цілком поділяє позицію О. О. Дудорова і така вчена, як А. В. Смирнова, яка зазначає: «…щодо неврахування зарубіжного досвіду визначення місця норм про кримінально карані податкові правопорушення, оскільки в умовах системних інтеграційних і глобалізаційних процесів, вплив на кримінальне законодавство зарубіжних інституцій та форм має неухильно збільшуватися. Саме таким результатам сприяють і наукові порівняльні дослідження в галузі кримінального права» [205].

Своєю чергою М. І. Хавронюк, провівши порівняльне дослідження законодавства про кримінальну відповідальність України та інших держав континентальної Європи, за результатами проведеного дослідження запропонував сконструювати структуру обох частин КК України за чотирирівневою системою «розділ – підрозділ – відділ – стаття», а також модель нової структури КК України [247, с. 8]. Очевидно, що сприйняття такої концепції щонайменше змінить уявлення в науці кримінального права про класифікацію об'єкта на відповідну трирівневу структуру.

Згідно зі ст. 47 Конституції України, кожен має право на житло, а держава створює умови, за яких кожний громадянин матиме змогу побудувати житло, придбати його у власність або взяти в оренду. З цього положення випливає, що право на житло може бути реалізоване в спосіб будівництва житла, придбання його у власність або взяття в оренду, а громадянами, які потребують соціального

захисту, – у спосіб отримання соціального житла від держави або органів місцевого самоврядування безоплатно або за доступну для них плату відповідно до закону. Громадянам, які потребують соціального захисту, житло надають держава й органи місцевого самоврядування безоплатно або за доступну для них плату відповідно до закону.

Реалізація та забезпечення державою права на житло відображено в різних нормативно-правових актах:

Закон України «Про комплексну реконструкцію кварталів (мікрорайонів) застарілого житлового фонду» визначив правові, економічні, соціальні й організаційні засади проведення комплексної реконструкції кварталів (мікрорайонів) із заміною застарілого житлового та нежитлового фондів [184];

Закон України «Про житловий фонд соціального призначення» визначив правові, організаційні та соціальні засади державної політики щодо забезпечення конституційного права соціально незахищених верств населення України на отримання житла [176];

постанова Кабінету Міністрів України «Деякі питання забезпечення громадян доступним житлом» [50], що визначає механізм забезпечення громадян доступним житлом відповідно до ст. 4 Закону України «Про запобігання впливу світової фінансової кризи на розвиток будівельної галузі та житлового будівництва» [177].

Проблеми будівельної діяльності, зазначає І. М. Миронець, полягають у неузгодженості окремих положень нормативно-правових актів, недостатній визначеності загальнодержавної стратегії, відсутності єдиної злагодженої та ефективної системи дозвільних процедур. Відбувається стихійна забудова населених пунктів без урахування їх історичних і географічних особливостей. Спостерігається загрозлива тенденція збільшення кількості правопорушень у сфері будівельної діяльності, що зумовлюють різні фактори, серед яких відсутність належного контролю, бездіяльність органів державної влади в разі порушення вимог будівельного законодавства [132]. Водночас О. В. Запотоцька та О. С. Васильєв зазначають, що нагальною є необхідність ужиття дієвих заходів

для забезпечення неухильного виконання загальнообов'язкових приписів, які діють у цій важливій соціально-економічній галузі. Сучасні процеси державотворення в Україні засвідчує недостатнє врахування інтересів громадян органами влади. Проблема полягає не тільки в слабкості впливу державних органів влади на прийняття державно-управлінських рішень на всій території, а й на ситуацію в країні загалом. Державна політика має стати чіткою і дієвою, а державно-управлінські рішення – оперативними й максимально ефективними [75; 27].

Реалізація права на житло шляхом побудови і придбання також знайшли своє законодавче закріплення. Загальні вимоги щодо придбання житла, інвестування та фінансування будівництва об'єктів житлового будівництва визначені Законом України «Про інвестиційну діяльність» [182], зокрема ч. 3 ст. 4 передбачає, що інвестування та фінансування будівництва об'єктів житлового будівництва з використанням недержавних коштів, залучених від фізичних і юридичних осіб, зокрема в управління, можуть здійснювати виключно через фонди фінансування будівництва, фонди операцій з нерухомістю, інститути спільного інвестування, а також шляхом емісії цільових корпоративних облігацій, виконання зобов'язань за якими здійснюють шляхом передачі об'єкта (частини об'єкта) житлового будівництва. Інші способи фінансування будівництва таких об'єктів визначають виключно закони [182].

Також слід зазначити про спосіб фінансування об'єктів житлового будівництва, що передбачений Законом України «Про ринки капіталу та організовані товарні ринки», – продаж з використанням деривативних контрактів, зокрема ст. 31 встановлює, що такий контракт – це договір, умови якого передбачають обов'язок однієї або кожної зі сторін такого договору щодо базового активу та/або умови якого встановлюють залежно від значення базового показника, а також можуть передбачати обов'язок проведення грошових розрахунків. Відповідно до ч. 1 ст. 32, базовим активом деривативного контракту є емісійні цінні папери (зокрема іноземних емітентів), інші фінансові інструменти,

валютні цінності, продукція, роботи, послуги, що мають грошовий еквівалент вартості [193].

Податкове навантаження, об'єкт оподаткування та база оподаткування в кожному випадку залежить не тільки від обраної схеми продажів (об'єкт продажу), а й від учасників правочину (суб'єктів). Такими суб'єктами можуть бути:

– суб'єкти на загальній системі оподаткування – фізичні особи або юридичні особи;

– суб'єкти на спрощеній системі оподаткування – платники єдиного податку;

– суб'єкти особливого (пільгового) оподаткування – інститути спільного інвестування, які згідно з пп. 146.6.1 п. 146.6 ст. 146 Податкового кодексу України мають пільгу – звільняються від оподаткування кошти спільного інвестування, а саме: кошти, внесені засновниками корпоративного фонду, кошти й інші активи, залучені від учасників інституту спільного інвестування, доходи від здійснення операцій з активами інституту спільного інвестування, доходи, нараховані за активами інституту спільного інвестування, й інші доходи від діяльності інституту спільного інвестування (відсотки за позиками, орендні (лізингові) платежі, роялті тощо) [168].

Сфера житлового будівництва належить до однієї з найризикованіших галузей сучасної економіки. Тому ретельна увага до діяльності забудовників з боку держави нерідко виявляється в раптовій зміні «правил гри», зокрема у сфері оподаткування. У сфері будівництва житлового будівництва зобов'язання щодо сплати податків виникають за результатами вчинення учасниками юридично значущих дій – правочинів у сфері житлового будівництва, які відрізняються за суб'єктивним складом і предметом (суб'єктивним складом й об'єктами цивільного обороту, щодо яких укладають правочини), визначаючи базу оподаткування.

Наприклад, *у межах досудового розслідування встановлено, що наприкінці 2015 року – на початку 2016 року ОСОБА_4, маючи досвід у сфері*

підприємницької діяльності й будівництва, а також будучи обізнаною з положеннями нормативно-правових актів чинного законодавства, які визначають обов'язки реєстрації як суб'єкта господарської діяльності у формі фізичної особи – підприємця або юридичної особи, нараховувати, сплачувати податки, збори й загальнообов'язкові платежі, унормовують порядок виконання таких обов'язків, вирішила збудувати багатоквартирний житловий будинок, після завершення будівництва якого одержати дохід від продажу житлових і нежитлових приміщень у ньому третім особам. ОСОБА_4, заздалегідь знаючи, що внаслідок завершення будівництва буде створено майно у вигляді окремих житлових і нежитлових приміщень як об'єктів цивільних прав, дохід від відчуження яких буде явно перевищувати 1 млн грн станом на 2016–2017 роки, прийняла рішення цей дохід не облікувати в первинних документах бухгалтерського (фінансового) обліку й податковій звітності та не декларувати в ДПІ у Солом'янському районі ГУ ДФС у м. Києві, податки й інші обов'язкові платежі до бюджету не сплачувати, а неконтрольованою державою готівкою розпорядитися на власний розсуд.

На втілення розробленого злочинного плану вона розпочала будівництво багатоквартирного житлового будинку на земельній ділянці з кадастровим номером 3222480401:01:003:0033 в адміністративних межах населеного пункту с. Білогородка Києво-Святошинського району Київської області. Зокрема, реалізуючи свій умисел, з метою отримання доходу та ухилення від сплати з нього податків, зборів (обов'язкових платежів) ОСОБА_4 організувала складання, підписання, нотаріальне посвідчення та видачу договорів купівлі-продажу нерухомого майна. Надалі ОСОБА_4 уклала договори купівлі-продажу нерухомого майна на об'єкти нерухомості, зокрема на квартири [218].

До суб'єктів правовідносин у сфері житлового будівництва можна віднести:

– забудовник або замовник – фізична особа або юридична особа, яка ініціює та фінансує будівництво житлового об'єкта. Підприємство, що здійснює капітальні вкладення та веде їх облік, називається забудовником. У випадках,

коли виконання будівельно-монтажних робіт передається спеціалізованим організаціям, забудовник виконує функції замовника, а безпосереднім виконавцем робіт є підрядник. До основних об’єктів обліку забудовника належать кошти, призначені для фінансування капітальних вкладень, а також витрати, пов’язані з виконанням будівельно-монтажних робіт. Якщо будівництво здійснюють господарським способом, його проводить власними силами підприємство без залучення сторонніх підрядних організацій. Для цього в структурі підприємства можуть створювати спеціалізований будівельно-монтажний підрозділ (наприклад, відділ капітального будівництва), який виконує відповідні роботи – переважно з реконструкції, модернізації або розширення виробничих потужностей, а також зі спорудження невеликих об’єктів допоміжного призначення;

– проєктна організація – фахівці, які розробляють проєкт будівництва, зокрема архітектурні й інженерні рішення;

– землекористувач або власник земельної ділянки – особа або організація, яка надає земельну ділянку для будівництва. Землекористувач може бути й забудовником;

– генеральний підрядник – будівельна компанія або підрядна організація, яка виконує будівельні роботи на об’єкті від початку до кінця і несе основну відповідальність перед замовником за успішне завершення будівництва. За підрядного способу будівництво здійснюють підрядні будівельні та монтажні організації, які мають у своєму розпорядженні будівельні кадри, спеціалізовані машини й устаткування. Здійснення будівництва відбувається за договорами будівельного підряду, що укладаються між замовником і підрядчиком. За змішаного способу будівництво здійснюють з використанням власних потужностей підприємства із залученням до певної частини робіт підрядних організацій [76, с. 35];

– підрядники та субпідрядники – інші спеціалізовані компанії, які можуть брати участь у будівельному процесі, надаючи послуги, такі як електромонтаж, сантехніка, ландшафтний дизайн тощо;

– технічний нагляд, авторський нагляд й інші консультанти – особа або організація, яка відслідковує дотримання будівельних норм і стандартів;

– фінансові установи – банки, кредитні установи або інші фінансові інституції, які надають фінансування для будівництва та кредити на придбання житла;

– покупці майбутніх квартир (майбутніх об'єктів нерухомості) – особи, які придбавають нерухомість у забудовника з метою використання або надання в оренду (або іншого користування);

– спекулятивні інвестори – особи, які придбавають нерухомість у забудовника з метою перепродажу нерухомості як правило до завершення будівництва об'єкта житлового будівництва і які не мають намір використовувати нерухомість для власних потреб або для здачі в оренду (або іншого користування);

– публічні органи й місцева влада – органи, які регулюють і контролюють будівництво, надають дозволи та забезпечують виконання законодавства у сфері будівництва [145].

У структурі злочинності у сфері нерухомості виокремлено самостійний об'єкт посягання – правовідносини у сфері будівництва житла. Як незаконні операції з нерухомістю, так і кримінально карані корисливі посягання на власність у цій сфері стають поширеними тому, що будівництво – високодохідний бізнес. Будівництво житла, вважає О. В. Сударенко, – це врегульована правовими нормами сукупність дій щодо створення об'єкта житлової нерухомості, яка призначена для постійного проживання [225, с. 24]. Своєю чергою, зазначає С. О. Слободянюк, об'єктом житлового будівництва є окремий житловий будинок [203, с. 90]. На думку вчених-правників, щодо запобігання кримінальним правопорушенням у сфері житлового будівництва має значення розподіл етапів будівництва на: доінвестиційний – маркетингові дослідження; розроблення інвестиційно-будівельного проєкту та придбання прав на майданчик; обрання особи, яка здійснює реалізацію інвестиційно-будівельного проєкту (замовника) і підрядних організацій; інженерний –

виконання геодезичних, геологічних, гідрометеорологічних, екологічних, геотехнічних робіт; проєктний – архітектурне й ескізне проєктування, розроблення проєктно-кошторисної документації; монтажний – облаштування майданчику для будівництва; робочий – проведення будівництва [17].

Житлове будівництво України в умовах сьогодення, стверджує А. І. Богданенко, формується на частково ринковій, «змішаній» основі економіки перехідного періоду з орієнтованістю будівельних організацій на високі якісні економічні результати. Справжній ринок в Україні поки не сформувався, оскільки не працюють фондовий і фінансовий ринки, немає справжніх фондових бірж із їх вільними купівлею-продажем акцій, облігацій (зокрема цінних паперів будівельних компаній). Залучення інвестицій у будівництво житла завжди здійснюють протягом довготривалого періоду в умовах невизначеності, воно завжди пов’язане з ризиками. Відомо, що ризик виникає в разі невизначеності впливу факторів зовнішнього середовища й відсутності можливості здійснити адекватний достовірний прогноз економічних процесів. Тому актуальним завданням, що постає перед інвесторами, є вкладення коштів у проєкти, що є інвестиційно привабливими [12].

Залучення інвестицій у сферу житлового будівництва пов’язано із завданням їх ефективного використання, а отже, вирішують завдання інвестиційної привабливості певного об’єкта інвестування. Украй важливими є регуляторні фактори для будівельної сфери, де держава втручається в інвестиційні проєкти на всіх етапах, починаючи від проєктування житла й закінчуючи його введенням в експлуатацію. Найголовніша причина кризової ситуації, що призвела до загостренню житлової проблеми, – це глибокий інвестиційний спад, зниження частки бюджетного фінансування протягом понад 23 років, циклічний характер фінансово-економічної кризи, що розпочалася ще 2008 року, і бюрократичні складнощі, що постають під час затвердження проєктно-кошторисних документів, документів дозволу на будівництво, а також зниження інвестиційних можливостей населення на будівництво житла й поліпшення житлових умов [12].

Законодавство щодо режиму оподаткування, яке застосовують учасники правовідносин у сфері будівництва, дає змогу використовувати різні ставки оподаткування. Покупцями у сфері житлового будівництва є особи, які бажають стати власниками і проживати в нерухомості, з однією сторони. З іншої сторони, існує стала аудиторія інвесторів, основною метою, яких є інвестиції з метою отримання спекулятивного прибутку від перепродажу нерухомості й майнових прав на неї. Водночас такі інвестори можуть бути як індивідуальними (фізичні особи), так і інституційними (інститути спільного інвестування). Також різняться об'єкти купівлі залежно від обраної схеми продажів. Відсутність чіткого правового регулювання відмінностей та ознак між спекулятивними інвесторами та покупцями нерухомості для власного використання породжує правову неврегульованість і різне застосування правозастосовними органами правових норм. Формування чіткого регулювання відмінностей мети й господарської доцільності операцій надає можливість відрізнити одні правовідносини від інших і застосовувати коректну систему оподаткування.

Аналізуючи зазначений вище список осіб щодо можливої наявності кримінального правопорушення щодо ухилення від сплати податків, слід виокремити такі критерії:

– наявність бази оподаткування. База оподаткування – це фізичний, вартісний чи інший характерний еквівалент об'єкта оподаткування, до якого застосовують податкову ставку і який використовують для визначення розміру податкового зобов'язання. У випадках, передбачених ПК України, один об'єкт оподаткування може утворювати кілька баз оподаткування для різних податків. У випадках, передбачених ПК України, конкретна вартісна, фізична або інша характеристика певного об'єкта оподаткування може бути базою оподаткування для різних податків;

– база оподаткування є позитивною, тобто є кількісна зміна (збільшення) об'єкта оподаткування. Винятками можуть бути податки та збори, які нараховують за фактом володіння певним майном.

З огляду на зазначені вище критерії та список осіб – учасників будівництва, можна дійти висновку, що лише ті учасники можуть бути суб'єктами кримінального правопорушення щодо ухилення від сплати податків, які мають зміни в базі оподаткування, і такі зміни є позитивними (збільшення бази). Зокрема, до таких суб'єктів можна віднести: забудовника або замовника в частині доходу, отриманого від продажу нерухомості; генерального підрядника, підрядні організації та проєктні організації, технічний нагляд та інших консультантів в частині доходу, отриманого від надання послуг, робіт або продажу товарів під час спорудження об'єкта будівництва, зокрема в натуральній формі шляхом отримання нерухомості як оплати; землекористувача або власника земельної ділянки в частині доходу, отриманого як оплата за забудову земельної ділянки, як у грошовій формі. так і в натуральній; спекулятивних інвесторів у частині доходу, отриманого від перепродажу нерухомості.

Крім цього, важливою є участь держави як регулятора таких відносин, зокрема щодо соціальних аспектів і гарантій, наданих Конституцією України.

Слід зазначити, що ухилення від сплати податкових платежів є свідомими й умисними діями платника податків, зборів (обов'язкових платежів), що спрямовані на повну або часткову їх несплату до державного бюджету. Отже, підставою для притягнення до кримінальної відповідальності може бути лише навмисна несплата податків, зборів (обов'язкових платежів).

У юридичній науці виокремлюють різновиди правопорушень, які сприяють уникненню сплати податків. Їх може бути розглянуто так:

– порушення в системі гарантій виконання обов'язків платника податків, які охоплюють незаконне відкриття банківських рахунків, здійснення незаконних фінансових розрахунків (зокрема готівковими коштами), незаконну видачу фінансових документів і порушення вимог касової дисципліни;

– порушення обов'язків зі сплати податків, зокрема несплата або несвоєчасна сплата податків, незаконне використання пільг з податків й утаємнення об'єктів оподаткування;

– порушення у сфері ведення бухгалтерського обліку, упорядкування та надання бухгалтерської і податкової звітності, які охоплюють недостовірність фінансової документації, порушення процедур упорядкування та подання бухгалтерської і податкової звітності, а також уникнення надання необхідних фінансових даних;

– порушення, що стосуються контрольної функції фіскальних органів, такі як несвоєчасна реєстрація в державних органах або ухилення від такої реєстрації, перешкоджання проведенню контрольних операцій, податкових перевірок, непокора законним вимогам або розпорядженням фіскальних органів, а також загрози й образи на адресу співробітників фіскальних служб.

Ці правопорушення спрямовані на ухилення від сплати податків і порушення податкового законодавства, їх вчинення може супроводжуватися відповідними правовими наслідками та фінансовими санкціями згідно з чинним законодавством [163, с. 291].

Підсумовуючи, слід зазначити, що до актуальних соціальних нерозв'язаних питань, що виникли внаслідок знищення сотень житлових будинків бойовими діями, належить необхідність забезпечення громадян, які потребують поліпшення житлових умов. Тому важливим є здійснення організації будівництва відповідно до житлового законодавства, держава повинна створити належні умови для житлового будівництва, що сприяло б запровадженню належної сплати податків на нерухомість житлового призначення.

Крім цього, доцільним є постійне відслідковування нових механізмів вчинення кримінальних порушень щодо ухилення від сплати податків і надання регулярних офіційних роз'яснень (коментарів) на цю тему. Це дасть змогу законослухняним особам здійснювати своє податкове планування відповідно до рекомендацій законної поведінки.

Такі рекомендації мають ґрунтуватися на глибокому розумінні актуального стану правовідносин щодо житлового будівництва, зокрема в частині учасників, предмета оподаткування. Саме правова визначеність операцій

з предметами оподаткування у сфері житлового будівництва між учасниками правовідносин дає змогу ефективно управляти ними.

1.3. Іноземний досвід щодо кримінальної відповідальності та запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва

Однією із соціальних проблем в Україні є проблема забезпечення житлом громадян, яким держава гарантує права на отримання житла безоплатно або за доступну плату з державних, муніципальних та інших житлових фондів. Значним є підвищення потреби в житлі, що зумовлене міграційними процесами, спричиненими війною та пандемією COVID-19. Пандемія COVID-19 та інфляція ускладнили світову економічну ситуацію загалом й у кожній країні зокрема. Наслідками російської агресії в Україні є мільйони зруйнованих життів, будинків та інфраструктури, потоки українських біженців, загострення світової продовольчої та енергетичної кризи.

Згідно з дослідженнями Київської школи економіки, втрати, пов'язані з війною, у житлово-комунальному господарстві становлять понад 1,4 млрд доларів США [266], оскільки значна частина внутрішньо переміщених осіб (45 % житла було пошкоджено або знищено) і значна частина громадяни, які тимчасово переміщені за кордон, позбавлені житла, яким вони володіли або користувалися до війни.

Серед завдань плану відновлення Президента України в частині «Повернення громадян, які тимчасово переміщені, зокрема за кордон, та їх інтеграції в суспільно-економічне життя держави» було передбачено, зокрема, стимули щодо житлового будівництва: створення соціального (маневреного) житла, залучення операторів соціального житла, надання пільгового іпотечного кредитування, запровадження механізмів компенсації за знищене або пошкоджене житло.

З огляду на зазначене, попри значну міграцію, активізація будівництва житла й питання сплати податків та ухилення від такої сплати є актуальними і потребують дослідження.

Забезпечення громадян житлом реалізують за допомогою іпотечного кредитування та низки соціальних житлових програм. Проте такий вид кредитування не завжди здійснюють на вигідних і доступних для кожного умовах. Кількість громадян, які можуть придбати житло в іпотеку, насправді незначна, тому розширення іпотечного кредитування не може зробити житло доступним. На тлі сучасних подій та гострої потреби населення в належних житлових умовах соціальне житло також не може розв'язати проблеми більшості населення, оскільки його вкрай мало.

Розгляд іноземного досвіду кримінальної відповідальності та запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва здійснимо за такими напрямами:

1. Податкове законодавство та кримінальна відповідальність;

2. Позитивні іноземні практики запобігання та їх імплементація до вітчизняної системи запобігання кримінальним правопорушенням.

(1) У країнах ЄС ухилення від сплати податків розподіляють на два види:

I) «tax avoidance» («податкова оптимізація»), тобто використання платниками податків легальних способів, які дають змогу знизити податкове навантаження. Наприклад, отримання податкових пільг, створення плану відстрочення податкових платежів тощо (Австрійська Республіка, Королівство Норвегія, Республіка Польща, Португальська Республіка, Федеративна Республіка Німеччина, Чеська Республіка);

II) «tax evasion», тобто ухилення від оподаткування в незаконній формі. Наприклад, свідоме надання податковим органам недостовірної інформації про прибутки та витрати тощо. Кваліфікують такі дії як «податкова девіація» (від лат. deviatio – ухилення; de – від + via – дорога), або правопорушення, що пов'язане з використанням способів, які суперечать загальноприйнятим, закріпленим

законодавством нормам податкової поведінки (Королівство Іспанія, Королівство Нідерландів, Французька Республіка, Королівство Швеція).

Масштаби досліджень цього явища в західних країнах зумовили появу окремої галузі науки – «economict of tax aversion» (політекономії податкової антипатії). Зокрема, автори Оксфордського тлумачного словника ухиленням від сплати податків пропонують вважати приховування податкової бази та/або подання до податкових органів завідомо неправдивої інформації [272, с. 415].

Доповнення визначення протиправними діями й відповідальністю, передбаченою законом, конкретизує саме ті діяння, які є кримінально караними.

Водночас кримінальне законодавство іноземних країн по-різному визначає місце й роль норм про відповідальність за податкові кримінальні правопорушення, оскільки їх розміщено в різних розділах КК України.

Наприклад, класифікуючи іноземне законодавство, що регулює кримінальну відповідальність за ухилення від сплати платежів, Є. А. Старинець умовно виокремлює три групи країн, у яких: 1) відповідальність за ухилення від сплати платежів до бюджетів встановлена тільки кримінальними законами (кодексами). Такі кримінальні правопорушення включено в розділи (глави) про економічні злочини або про злочини проти порядку управління (Іспанія, Чехія, Голландія); 2) кримінально-правові ухилення від сплати платежів закріплені в окремих законодавчих актах, нормах додаткового кримінального права, що регулюють фінансові правовідносини (Німеччина, Франція, США, Японія); 3) кримінальна відповідальність встановлена як кримінальним законодавством, так й іншими нормативними актами (Канада, Італія, Індія) [220].

Також у юридичній літературі їх умовно об’єднують у групи:

– кримінальні правопорушення проти фінансової системи;

– економічні кримінальні правопорушення;

– майнові кримінальні правопорушення [248].

Не в усіх країнах ухилення від сплати податків є кримінальним правопорушенням. Зокрема, законодавство Королівства Люксембург не передбачає кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, а у

Швейцарії податкове шахрайство кваліфікують за нормами адміністративного права. Водночас у більшості держав умисне невиконання податкових зобов'язань, що полягають в ухиленні від сплати податків, визначають як суспільно небезпечне кримінальне діяння. Крім того, у ФРН, США та Республіці Польща кримінальна відповідальність за податкові кримінальні правопорушення (або за їх переважну більшість) закріплена не в кримінальному кодексі, а в нормативно-правових актах податкового законодавства [248, с. 602–603].

Детально проаналізуємо досвід окремих країн у сфері регулювання питання сплати податків і питання кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків. Зокрема, у ФРН кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків врегульована Положенням про податки та платежі від 16 березня 1977 року (у розділі 1 частини 8 фактично містяться норми матеріального кримінального права). У § 369 (ч. 2) Положення визначено, що стосовно податкових кримінальних правопорушень діють загальні норми кримінального права, якщо норми податкових законів не передбачають інше. Відповідно до § 370 кримінальними правопорушеннями визнають такі дії: подання до податкових органів недостовірних чи неповних відомостей про факти, що належать до податків; неподання інформації, яка потрібна для оподаткування; необґрунтоване отримання податкових пільг. Менш небезпечні правопорушення розглядають як адміністративні провини: несплата податків з необережності (§ 378 Податкового статуту, штраф – до 50 тис. євро), дії, що становлять небезпеку несплати податків (§ 379 Податкового статуту, штраф – до 5 тис. євро), несплата податків або невчасна їх сплата, не поєднана з обманом (§ 380 Податкового статуту, штраф – до 25 тис. євро) тощо [63]. Отже, німецьке законодавство не розмежовує ухилення від плати податків і податкове шахрайство, тобто поняття «ухилення» тлумачать у широкому значенні.

Заходи для боротьби з ухиленням від сплати податків передбачені Податковим кодексом Французької Республіки, який щорічно уточнюють під час затвердження Закону про бюджет. До Кодексу додають два томи роз'яснень (так званих щорічних коментарів). Здійснення перевірок покладено на створені в

кожному департаменті податкові центри, які направляють повідомлення платникам, вивчають декларації, що подають у добровільному порядку. Декларацію про доходи мають подавати всі фізичні особи незалежно від величини їх доходів. Податкові працівники здійснюють два види контролю. По-перше, так званий камеральний контроль, коли податкові працівники на своїх робочих місцях здійснюють роботу з деклараціями. Її сутність полягає в тому, що здійснюють перевірку та порівняння наявної в базі даних інформації з декларацією. Своєю чергою це дає змогу виявити наявні розбіжності, як наслідок – інспектор звертається до платника податків, вимагаючи відповідних пояснень. У випадку якщо ці пояснення не задовольняють податкову адміністрацію, вона може вимагати доплатити податки або звернутися до інших контролюючих підрозділів для проведення детальнішого контролю. Контроль з виїздом на місце здійснюють за наявності серйозних підстав для підозр у приховуванні доходу. Особливість податкового контролю у Франції полягає в тому, що, на відміну від українського, французький платник податків має бути попереджений про податкову перевірку щонайменше за 8 днів. Без попередження раптова перевірка може бути проведена лише за наявності достовірної інформації про те, що підприємство ухиляється від сплати податків. Перевірки здійснюють за три попередні роки. Законодавство Французької Республіки не містить спеціальних положень про частоту перевірок. Лише у виняткових ситуаціях можливі повторні перевірки, причому у випадку, коли є підозри про ухилення від сплати податків. Вибір підприємства, що підлягає перевірці, здійснюють за низкою критеріїв, основою яких є аналіз ризику. По-перше, обирають ті підприємства, які є потенційними порушниками, по-друге, використовують інформацію від інформаторів. Тривалість процедури перевірки залежить від розміру підприємства: для дрібних підприємств – не довше ніж три місяці, для великих – терміни не встановлено. Термін перевірки приватних осіб не може перевищувати 12 місяців. Відносини між податковим органом і платником податків будуються у формі обміну думками: кожна сторона обстоює свою правоту. Податкова

адміністрація зобов’язана письмово відповідати на питання платника податків, останній може використовувати ці відповіді для свого захисту [146; 34].

У разі виявлення правопорушень податкові органи застосовують різні санкції. Санкції залежать від того, були дії платника навмисними або невмисними, а також від того, чи допомагає платник податків податковим органам. У разі простих помилок застосовують м’які покарання. Донарахування податків здійснюють в адміністративному порядку. Кримінальне покарання має символічний характер, але до цієї міри вдаються дедалі частіше, причому звинувачення в ухиленні від сплати податків пред’являють особисто керівнику юридичної особи. У випадку якщо платник вніс зайву суму податку, відповідну різницю повертають йому з відсотками. Здебільшого в разі виявлення переплати повернення здійснюють одразу.

Загалом у Французькій Республіці відмінність податкового шахрайства від звичайного полягає в характері заподіяної шкоди. Слід зауважити, що в цьому випадку йде не про втрату наявного майна, а про зменшення доходів держави. Норми про ухилення від сплати податків закріплено в Кодексі про податки (Code general des impots, далі – CGI) [265], а визначення податкового шахрайства (fraude fiscale) не охоплене простим шахрайством (escroquerie), передбаченим Кримінальним кодексом Французької Республіки [219].

Податкове шахрайство за французьким законодавством – це:

відсутність первинних облікових документів, що відображають виробничу операцію;

фальсифікація первинних документів, що відображають господарську операцію, яку насправді не здійснено;

одержання від держави необґрунтованих виплат [219].

До шахрайських засобів належать такі:

неподання декларації в зазначений строк;

приховування об’єктів оподаткування; організація неплатоспроможності та інші хитрощі, спрямовані на перешкоду стягненню податків;

інші шахрайські методи (фальсифікація витрат, оманне отримання пільг тощо) [219].

На відміну від німецького, для французького податкового шахрайства необхідні прямий намір і несумлінність щодо сплати податків. Однак, хоча тягар доказування провини й лежить на обвинуваченні, суди не вимагають жодних особливо переконливих доказів. Фактично встановлюють об'єктивне зобов'язання, передусім щодо керівників господарських товариств [267].

В Об'єднаному королівстві Великої Британії та Північної Ірландії правовими актами, що передбачають юридичну відповідальність за податкові правопорушення, є закони «Про грошові платежі» 1935 року (Money Payment Act), «Про управління податками» 1970 року (Tax Management Act), «Про прибутковий та корпоративний податки» 1988 року (Incomeand Corporate Tax Act), «Про підробку та підробки» 1981 року (Fraud Counterfeiting Act), «Про магістратні суди» 1980 року (Magistrates Court Act), «Про фінанси» 1986 року (Financial Service Act), «Про кримінальну юстицію» 1986-го та 1987 років (Criminal Justice Act) та ін. Ці закони передбачають відповідальність за різні види правопорушень у сфері оподаткування. Відповідно до вимог податкового законодавства Великої Британії, розробники та користувачі схем уникнення оподаткування повинні надавати інформацію про зазначені схеми до Групи боротьби з ухиленням від сплати податків Служби митних і податкових платежів Об'єднаного королівства Великої Британії та Північної Ірландії. Інформацію про податкову схему необхідно надавати в достатньому обсязі для того, щоб стало зрозуміло, як передбачено отримати очікувану податкову перевагу. Необхідно також зазначити всі стадії реалізації податкової схеми та відповідні їм норми податкового законодавства Великої Британії. У відповідь податкова служба видає податковому консультанту присвоєний схемою номер, який консультант зобов'язаний повідомляти всім покупцям (користувачам) цієї схеми [270].

Доцільно проаналізувати положення кримінального законодавства Сполучених Штатів Америки. У США є правовий дуалізм, суть якого полягає в тому, що на території кожного штату діє право цього штату, крім певних умов,

коли застосовують федеральне право [68]. Зокрема, у США ухилення від сплати податків прирівнюють до тяжкого кримінального правопорушення та згідно з обвинувальним вироком карають штрафом від 100 тис. доларів США для фізичних осіб і 500 тис. доларів США для корпорацій або позбавленням волі на строк до 5 років, або тому й іншому одночасно, а також на особу, яка вчинила кримінальне правопорушення, покладають усі судові витрати.

У США федеральним органом податкового контролю є Служба внутрішніх доходів (СВД). На рівні суб'єктів федерації діють податкові служби штатів. Як структурний підрозділ Міністерства фінансів СВД здійснює контроль за дотриманням податкового законодавства і збором федеральних податків: прибуткового податку, податку на дарування, а також деяких акцизів. Діяльність СВД спрямована на забезпечення отримання державною скарбницею податкових надходжень у належному обсязі за мінімальних витрат. Кожне податкове бюро СВД має шість відділів: адміністративний, видачі ліцензій (на зайняття певним видом діяльності), обробки інформації, збору податків, контролю за правильністю сплати податків, а також слідчого відділу. Усі відомості, що надходять в СВД, вводять у комп'ютеризовану облікову систему, автоматично обробляють і зіставляють з даними, що містяться в податкових деклараціях. Застосування під час обробки інформації спеціальних математичних моделей дає змогу проводити відбір податкових декларацій для ретельної перевірки, яку згодом здійснюють податкові інспектори [201].

(2) Світовий досвід засвідчує, що податки є основним джерелом надходження коштів у державний бюджет для фінансування соціальних та інших програм, а тому ухиляння від сплати податків – не тільки правопорушення, суспільно небезпечний злочин, за здійснення якого залежно від форми вини, мотиву й мети кримінальне законодавство США, наприклад, встановлює санкції у виді тривалих термінів позбавлення волі.

Цікавий досвід Фінляндської Республіки щодо контролю можливого ухилення від сплати податків за допомогою громадського контролю. Зокрема, там через медіа щорічно публікують відомості про доходи й видатки за минулий

податковий період усіх без винятку мешканців певної комуни. На підставі публічної звітності жителі можуть здійснити громадський контроль доходів один одного й інформувати податкову службу про допущені сусідами правопорушення, якщо витрати останніх значно вищі за фіксований розмір доходу.

Більшість заходів регулювання спрямовано на реактивне реагування на ситуацію, яка вже склалася, – ухилення від сплати податків і застосування санкції.

У європейських країнах чітким є поділ житлового фонду на приватний та соціальний сектори. Це є стратегічно важливим для формування житлової політики, тому що в кожному із секторів діють різні пріоритети, механізми та правила. Кожен уряд, зацікавлений у скороченні бюджетних видатків, прагне до створення умов для розширення приватного сектору та скорочення соціального сектору, що є дотаційним. Право на житло як одне з основних прав людини в державах – членах ЄС закріплено або в конституції держави (як, наприклад, у Королівстві Іспанія, Нідерландах, Португальській Республіці), або у відповідних законах (наприклад, у Королівстві Данія, Федеративній Республіці Німеччина, Грецькій Республіці, Італійській Республіці, Республіці Ірландія, Великому Герцогстві Люксембург, Французькій Республіці). У Данії, Ірландії, Люксембургу відповідні норми стосуються лише осіб, які не можуть самостійно придбати житлову площу. Наприклад, у Великій Британії, де приватний сектор становить 69 % від загального обсягу житлового фонду, розвиток приватного домоволодіння є пріоритетом економічної політики держави. У США приватний сектор ще масштабніший і становить 92 %. Слід зазначити, що проблема формування ринку соціально доступного житла пов’язана також і з оподаткуванням, що діє та потребує реформування.

Інститут «Investigate Europe» проаналізував широкий перелік нормативних актів, на підставі чого було встановлено, що Австрія, Бельгія, Франція, ФРН, Греція, Угорщина, Італія, Норвегія, Польща, Португалія, Іспанія, Швеція та Велика Британія мають податкові режими, які сприяють певним видам

інвестицій у нерухомість. Загальною практикою є звільнення від приросту капіталу, спеціальні гарантії вільного оподаткування, низькі податки на доходи від орендної плати й пільги в спадщині – це лише деякі із загальних наданих привілеїв. Наприклад, у Норвегії, якщо ви продаєте будинок, у якому живете, прибуток не оподатковують. Якщо ви здаєте частину свого будинку під час проживання в ньому, дохід від оренди також не обкладають податком. Ці та інші правила оподаткування сприяли активному розвитку ринку нерухомості та зростанню цін на 200 % у період з 1990-го до 2015 року [273].

Згідно із законодавством Нідерландів, з 2013 року орендодавці зобов'язувалися сплачувати відповідні збори, це стосувалося і соціального житла. З 1 січня 2023 року було скасовано податок за здачу житла в оренду за ставкою нижче ніж 737 євро. Зміни полягають у тому, що протягом подальших трьох років орендна плата соціального житла буде обмежена, а в разі потреби будь-яке підвищення не перевищуватиме підвищення середньої заробітної плати. Орендарям, доходи яких становлять до 120 % соціального мінімуму, одноразово знижуватимуть орендну плату до 550 євро на місяць. Так держава намагається вирішити наявний дефіцит і подвоїти виробництво нових соціальних орендних будинків з майже 16 тис. 2020 року до в середньому 33 тис. будинків на рік, досягнувши показника 250 тис. новозбудованих будинків до 2030 року [277].

Слід зазначити, що загальний обсяг соціального житла в країнах різний. Наприклад, у Данії він становить 20 % житлового фонду країни (500 тис. од.), що надають в оренду й утримують лише коштом орендарів. Допомогу населенню в розвитку соціального житла надають некомерційні організації у вигляді інвестицій у будівництво, а також держава у вигляді податкових пільг для населення. Як результат – 91 % грошей, які вкладають, припадає на приватні інвестиції, 7 % становлять допомогу муніципалітетів, 2 % вносять безпосередньо мешканці. Місцева влада фінансує незаможних, водночас 80 % субсидій надає центральний уряд, лише 20 % – муніципалітети [147].

Відповідно до законодавства ФРН, лише ті некомерційні організації, які реалізують виключно суспільно корисні, благодійні та церковні завдання, звільняються від податку на прибуток, комерційного податку, а також податку на дарування та спадщину. Положення розділів 52–54 Фіскального кодексу ФРН визначають процедуру звільнення від оподаткування та перелік завдань, які повинні мати такі неприбуткові організації. Отже, чимало видів суспільно корисної діяльності звільнено від оподаткування, наприклад, ті, що пов'язані з охороною здоров'я, освітою, культурою та наукою. Якщо діяльність організації-пільговика підлягає сплаті податків на додану вартість і підпадає під статутні завдання організації, застосовна ставка знижується з 19 % до 7 %. У тому випадку, коли грант некомерційної організації доповнює оподатковувані ПДВ послуги, такий податок, включений у витрати проєкту, може бути відшкодований податковою службою [271]. Необхідно додати, що концепцію будівництва соціального житла розробляють у Німеччині фракції партій у бундестазі та затверджують у вигляді державних програм, кошти на виконання яких виділяє держава.

В Україні пільговий режим оподаткування інвестиційних фондів прямо передбачений одним законом, а інший закон обмежує можливість залучення коштів на будівництво житла з використанням недержавних коштів, прямо передбачає виключний перелік, що містить і використання інвестиційних фондів для такої мети. Системно аналізуючи положення цих норм, можна дійти обґрунтованого висновку, що механізм особливого (пільгового) оподаткування для інвестування в житло за рахунок недержавних коштів закладений безпосередньо законодавцем.

Потребує вирішення питання вдосконалення національного законодавства щодо запобігання ухиленню від сплати податків, адже надходження податків є одним з основних способів наповнення бюджету держави, що є нагальним у сучасних умовах. Передусім це актуально для сфери житлового будівництва, оскільки чимало українських родин унаслідок бойових дій залишилися без житла, і його відбудова має відбуватися в прозорому інвестиційному середовищі,

отже, нагальною потребою є вдосконалення національного законодавства в частині кримінальної відповідальності щодо ухилення від сплати податків у сфері житлового будівництва.

В Україні створено Національну раду з відновлення України, яка підготувала План відновлення України. Пропонуємо спрямувати увагу на розділ «Будівництво, містобудування, модернізація міст та регіонів України», що координує Міністерство розвитку громад і територій (Мінрегіон) [169]. Цей План передбачає необхідність складання спеціальних нормативно-правових актів, які регулювали б неприбуткову оренду житла. Специфіка полягає в тому, що доречно було б надавати в оренду не лише органами державної влади або місцевого самоврядування, а й неприбутковими організаціями – операторами. У сучасних умовах житло із «соціального» і «тимчасового» фондів надають безоплатно. Водночас неприбуткову оренду можуть здійснювати платно, проте за доступними цінами. У такому разі операторам неприбуткового житла надавали б можливість реалізовувати кредитні довгострокові зобов'язання з використанням міжнародних фінансових інституцій. З метою залучення передусім міжнародних організацій необхідно підготувати нормативну базу, створити необхідні можливості для розвитку недержавного неприбуткового житла, а також муніципального, але самоокупного неприбуткового житла, що може полегшити завдання житлового забезпечення, яке постало перед органами місцевого самоврядування і державою [66].

Для сімей, які очікують житла або поліпшення житлових умов, не мають можливості придбати житло у власність навіть на пільгових умовах соціальних програм, єдиною доступною формою є житло в оренду. Тому очевидною стає необхідність формування нового сегменту серед житлового ринку – орендного сектору соціального житла.

Загалом визначити, коли включити дохід від оренди в розрахунок податку на прибуток від непов'язаної діяльності неприбуткових організацій, може бути складно. Тож можна визначити декілька типів доходу від оренди, зокрема: 1) надання житла малозабезпеченим сім'ям; 2) здача в оренду приміщень для

спеціальних подій, таких як конференції, офіційні зустрічі та спеціальні збори; 3) передача в довгострокову оренду частини приміщень будівлі іншими організаціями, зокрема непов'язаними комерційними та некомерційними організаціями; 4) здача в оренду приміщень з рухомим майном.

Визначаючи, чи є дохід від передачі майна в користування, слід урахувати декілька важливих факторів: по-перше, залежно від типу власності важливу роль відіграє приналежність майна; по-друге, чи воно пов'язане з діяльністю організації. Тобто важливо, щоб діяльність організації та використання майна сприяли досягненню завдань, які поставлені перед організацією.

Процедура оптимізації податкового навантаження на макроекономічному рівні є процесом вибору оптимальних форм організації податкової політики держави, що враховувала б особливості функціонування національних суб'єктів господарювання з метою стимулювання їхньої активної діяльності й підвищення доходів. Крім того, процес оптимізації має виконувати низку завдань, таких як: створення умов для фінансового компромісу між потребами держави в доходах й інтересами платників податків, реалізація якого повинна сприяти соціально-економічному розвитку країни; забезпечення диференційованого оподаткування доходів юридичних і фізичних осіб; забезпечення синхронності позитивного впливу форм і методів оподаткування на доходи юридичних і фізичних осіб у часі; заохочення платників до підвищення отриманого доходу та забезпечення його правової регламентації [82, с. 32].

Отже, однією з найактуальніших проблем є забезпечення житлом громадян, передусім тих, хто його втратив унаслідок бойових дій. Одним із варіантів її подолання є побудова ефективного механізму реалізації програм з будівництва та надання населенню соціального житла. У зв'язку з цим важливим є вивчення іноземного досвіду, зокрема Європейського Союзу, насамперед щодо особливостей оподаткування діяльності операторів соціального житла. Слід відзначити про важливість соціального житла як життєво необхідної інфраструктури, що створює можливості для зростання міст й економіки. Здійснене нами дослідження засвідчило, що питання соціального житла

виходять на перший план на порядку денному у сфері житлового господарства в державах ЄС, а тому держави всіма можливими способами сприяють розвитку такого інституту, зокрема й системою оподаткування [274].

Крім цього, поширеними є практика розмивання податкового навантаження та оптимізація оподаткування, що слід відрізняти від ухилення від сплати податків. Головною відмінністю є юридичні наслідки діянь. Відповідальність за ухилення від сплати податків має наслідком кримінальне покарання. Натомість розмивання податкового навантаження та оптимізація оподаткування фактично є допустимими з позицій законодавства, проте небажаними з погляду держави діяннями. Фактично такі діяння є зловживанням правом (шиканою) – здійснення суб'єктного права, спрямоване на досягнення забороненого законом результату або, навпаки, на відхилення від результату, передбаченого законом. Проте ці дії не є кримінально караними.

Зокрема, К. О. Вороновська у своїй праці «Економічна обґрунтованість податків і зборів у податково-правовому регулюванні» стверджує, що завдання шкоди публічному або законним приватним інтересам платників податків є однією з центральних ознак явища зловживання правом в оподаткуванні, поміж іншого – і під час реалізації стимулювальної функції податків [38, с. 143].

На макроекономічному рівні процедура оптимізації податкового навантаження є процесом вибору оптимальних форм організації податкової політики держави, що враховувала б особливості функціонування національних суб'єктів господарювання з метою стимулювання їх активної діяльності й підвищення доходів. Крім того, процес оптимізації має реалізувати низку завдань, таких як: створення умов для фінансового компромісу між потребами держави в доходах й інтересами платників податків, реалізація якого має сприяти соціально-економічному розвитку країни; забезпечення диференційованого оподаткування доходів юридичних і фізичних осіб; забезпечення синхронності позитивного впливу форм і методів оподаткування на доходи юридичних і фізичних осіб у часі; заохочення платників до збільшення отриманого доходу та забезпечення його правової регламентації [128, с. 928].

Привертає увагу в іноземному законодавстві (Італія, Німеччина, Франція) практична реалізація оптимізації оподаткування у сферах, у яких генерується прибуток, зокрема житлового будівництва. Таке впорядкування податкової політики та податкового планування здійснюють шляхом вибору оптимальних форм ведення обліку. Однак визначення розмивання податкової бази (метод перетворення «потенційних» податків на «сірі» прибутки називають розмиванням податкової бази та приховуванням (переміщенням) прибутку (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) або виведення вільних грошових активів в «офшори» [165]) на рівні національного законодавства немає, проте є перелік ознак на рівні міждержавних угод, до яких Україна приєдналася. Зокрема, у межах Інклюзивної групи ОЕСР/G20 (BEPS, або Base erosion and Profit Shifting) щодо боротьби з розмиванням податкової бази та переміщення прибутку з 1 січня 2017 року Україна приєдналася до Програми розширеного співробітництва в межах ОЕСР і взяла на себе зобов'язання імплементувати Мінімальний стандарт Плану дій BEPS – обов'язкові чотири заходи з п'ятнадцяти [74].

Слід зазначити, що протягом певного часу з метою ухилення від сплати податків використовували нерезидентів з пільговим режимом оподаткування. Зокрема, майнові права на нерухомість, власне нерухомість, цінні папери (цільові облігації) або похідні цінні папери (деривативи) продавали через такі структури з переміщенням основного прибутку (бази оподаткування) на такі компанії. За даними Міжнародної неурядової організації Tax Justice Network, в офшорних зонах загалом акумулюється від 21 до 32 трлн доларів США [276]. Україна вже давно на державному рівні здійснює регулювання зазначених дій через визначення офшорних зон. Зокрема, розпорядження Кабінету Міністрів України «Про перелік офшорних зон» 23 лютого 2011 року № 143-р закріплює перелік офшорних зон: Британські залежні території, зокрема Острів Гернсі, Острів Джерсі, Острів Мен, Острів Олдерні, Бахрейн на Близькому Сході, Беліз в Центральній Америці, Андорра, Гібралтар і Монако в Європі, Ангілья, Антигуа і Барбуда, Аруба, Багамські острови, Барбадос, Бермудські острови, Британські Віргінські острови, Віргінські острови (США), Гренада, Кайманові острови,

Монтсеррат, Нідерландські Антильські острови, Пуерто-Ріко, Сент-Вінсент і Гренадіни, Сент-Кітс і Невіс, Сент-Люсія, Співдружність Домініки, Теркс і Кайкос у Карибському регіоні, Ліберія й Сейшельські острови в Африці, Вануату, Маршальські острови, Науру, Ніуе, острови Кука, Самоа в Тихоокеанському регіоні, а також Мальдівська Республіка, тобто 36 територій [189]. На міжнародному рівні таке регулювання агресивної оптимізації теж достатньо давно усвідомлено, відбувається послідовне регулювання таких процесів. План дій BEPS передбачає боротьбу з переміщенням бази оподаткування в офшорні юрисдикції з «агресивною» податковою політикою: відсутність угод про уникнення подвійного оподаткування, звільнення від оподаткування на основні податки (податок на прибуток, прибуток на виведений капітал), звільнення від оподаткування діяльності, яку здійснює юридична особа за межами країни резидентства.

Щодо офшорних компаній План дій BEPS передбачає розкриття фізичними особами – резидентами України своєї участі в іноземних компаніях, які вони контролюють (КІК), і правила оподаткування таких компаній. Його впровадження обумовлене потребою розробити багатосторонній єдиний механізм боротьби з агресивним податковим плануванням, спрямованим на штучне звуження бази оподаткування та переміщення оподатковуваного прибутку до низькоподаткових юрисдикцій [166].

У сфері житлового будівництва основна додана вартість генерується від створення нерухомого майна житлового призначення до подальшого продажу такого майна невизначеному колу осіб. З таких допустимих варіантів фінансування та інвестування будівництва об’єктів житлового будівництва учасники правочинів різняться. Деякі з варіантів (схеми продажів) вимагають участі, крім забудовника та покупця (інвестора) і третіх осіб, які виконують допоміжні функції: управління майном, фінансами, управління колективними інвестиціями тощо. Наприклад, фінансування через фонди фінансування будівництва або фонди операцій з нерухомістю вимагає участі компанії, яка здійснює діяльність з управління майном для фінансування об’єктів будівництва

та/або здійснення операцій з нерухомістю. Фінансування через інститути спільного інвестування – корпоративний інвестиційний фонд або пайовий інвестиційний фонд під управлінням компанії з управління активами. Такі види діяльності є професійною діяльністю на ринку цінних паперів, детально регламентованою Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку [186]. Управління податковою базою в такому випадку здійснюють професійні учасники фондового ринку.

З іншого боку, на засадах самоорганізації інвестори та покупці нерухомості можуть створити суб'єкта колективного управління їх інвестиціями (фінансуванням) об'єктів житлової нерухомості у формі кооперативу. Діяльність останнього не достатньо детально врегульована зі сторони держави й дозволяє більше свободи в управлінні податковою базою. Управління податковою базою в такому випадку здійснюють посадові особи кооперативу.

Проте не заборонені й форми фінансування без посередників, коли правочини щодо придбання об'єктів житлового будівництва укладають безпосередньо між інвестором і забудовником шляхом купівлі-продажу майнових прав. У такому випадку управління податковою базою здійснюють безпосередні учасники правочину.

Важливим для правової кваліфікації дій щодо управління податковою базою, зокрема ухилення від сплати податків, є наявність зв'язку (вирішального контролю) між забудовником й іншими учасниками правочинів щодо купівлі-продажу об'єктів житлового будівництва.

Однією з причин, що різниться для розмивання податкової бази та ухилення від сплати податків, є суб'єктивна, про яку зазначає О. В. Маслак: «…наявність у платника податків корисливої мотивації» [127].

Наявність такого вирішального зв'язку дає підстави говорити про наявність кваліфікуючих ознак ч. 2 ст. 212 КК України: «…ті самі діяння, вчинені за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих розмірах» [106].

З огляду на зазначене, розмиванням податкової/оподатковуваної бази та виведення доходів/прибутку з-під оподаткування можна вважати дії щодо зменшення зобов'язань щодо сплати податків, що полягають у штучному виведенні бази оподаткування з господарської діяльності, де вона генерується, у сфери з низькими/пільговими умовами оподаткування.

Водночас кримінально протиправне діяння, передбачене ст. 212 КК України, неможливо відрізнити від розмивання податкової бази, що вже має достатньо чітке визначення на міжнародному рівні. Для вирішення такої ситуації запропоновано внести доповнення до ст. 212 КК України, а саме ч. 2 викласти в такій редакції: «2. Ті самі діяння, вчинені *шляхом штучного виведення бази оподаткування з господарської діяльності, де вона генерується, у сфери з низькими/пільговими умовами оподаткування*, за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих розмірах…».

Крім цього, на рівні регуляторів професійних учасників ринку цінних паперів, які здійснюють діяльність з управління майном для фінансування об'єктів будівництва та/або здійснення операцій з нерухомістю, і діяльність з управління активами інститутами спільного інвестування – корпоративним інвестиційним фондом чи пайовим інвестиційним фондом, можливе прийняття підзаконних нормативних документів, які регулювали б діяльність щодо розмивання податкової бази.

Загалом механізм сплати податків як своєрідний лакмус змінюється під впливом політичного та соціально-економічного життя суспільства. Тож одним з актуальних завдань сучасної держави є вдосконалення податкової політики, зокрема в аспекті запобігання ухиленню від сплати податків, покращення регулювання розслідування кримінальних правопорушень у цій сфері. Проте вдосконалення може стосуватися й зміни податкового регулювання, усунення причин, що призводять до ухилення від сплати податків (превентивне регулювання). З огляду на іноземний досвід, слід зауважити, що питання

регулювання сплати податків у сфері житлового будівництва нині є проблемним з урахуванням:

– інтеграції законодавства України із законодавством ЄС на виконання Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони [192]. Співробітництво між сторонами спрямовано на подолання проблеми кримінальних правопорушень, зокрема кримінальних правопорушень у сфері оподаткування («inter alia»);

– участі України в реорганізації системи міжнародного оподаткування. Зокрема, план дій BEPS передбачає серед іншого такі кроки: посилення правил щодо контрольованих закордонних компаній, боротьба з податковими зловживаннями, пов'язаними з використанням спеціальних режимів оподаткування, трансфертне ціноутворення;

– збільшення потреби в забезпеченні житлом осіб, які його втратили або були позбавлені через військову агресію щодо України, і які не можуть його самостійно придбати;

– зміни механізму залучення фінансування до житлового будівництва, зокрема через відсутність гарантій для інвесторів (покупців);

– неможливості завершення будівництва значної кількості розпочатих житлових проєктів багатоквартирних будинків через підвищення собівартості будівництва й суттєве зниження попиту;

– відсутності механізмів контролю коштів, залучених від приватних інвесторів (покупців) [149].

Аналіз іноземного досвіду щодо кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків засвідчує, що в іноземних країн немає спеціалізованих норм, що передбачають кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків у сфері житлового будівництва. Діють норми, що регламентують загальні засади кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків. Отже, з метою підвищенням цілісності, прозорості й справедливості податкової системи загалом, посилення боротьби з ухиленням

від сплати податків й удосконалення податкового та кримінального законодавства у сфері житлового будівництва доцільно було б внести зміни до ст. 212 КК України й закріпити особливості та специфіку кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків у сфері житлового будівництва. Мета таких змін – покращення регулювання можливого або потенційного ухилення від сплати податків.

Також корисним видається досвід таких країн у частині:

– публікації декларацій за податковий період всіма громадянами України, що своєю чергою дозволить контролювати сплату податків не лише податковими органами, а й усім населенням. Загалом з метою уникнення ухилення від сплати податків необхідно використовувати інституційні методи, зокрема, по-перше, створення комерційних пільг для підприємців з відмінною податковою репутацією; по-друге, створення умов, які стимулюють контроль одних суб'єктів оподаткування за іншими в частині сплати податків – громадський контроль; по-третє, потребує підвищення рівень податкової культури населення – залучення податкових консультантів, подання декларації (Фінляндія);

– регулювання ухилення та оптимізації оподаткування. Крім цього, зосередження в одних руках моніторингу та контролю за законною поведінкою і розслідування кримінальних правопорушень (кримінальних проступків, злочинів) щодо ухилення від сплати податків дали б змогу накопичувати досвід, методологічну базу, адже законні й незаконні діяння відрізняють доволі специфічні дії (бездіяльність), які потребують ретельнішого вивчення, ніж інші кримінальні правопорушення (ФРН);

– проведення аналітичної роботи, спрямованої на виявлення ознак ухилення від сплати податків, і корисний досвід щодо коментарів до закону про бюджет, у яких роз'яснено механізми законних(бажаних) і незаконних дій (кримінальних правопорушень) на базі практичного щорічного досвіду, зокрема дій, спрямованих на ускладнення виявлення ухилення від сплати податків. Дозвільним може бути стимулювання особи щодо співробітництва (бажаної законної поведінки або повернення до неї) вже після виявлення кримінального

правопорушення – санкцію знижують, якщо платник податків після виявлення допомагає державним органам Франції);

– контроль податкових консультантів і розроблених ними схем дасть змогу накопичувати інформацію щодо законних способів та зробити діяльність щодо законної оптимізації оподаткування прозорішою. Розроблені такими консультантами схеми стають основою законної облікової політики, де одразу має бути видно плановий прибуток, витрати й доходи компанії. Такий документ (облікова політика) і зараз передбачений Податковим кодексом України, проте він не є обов'язковим. І більшість компаній (зокрема забудовників) якщо й роблять його, то виключно із загальними (такими, що дублюють Податковий кодекс України) нормами. Натомість його наявність із конкретними контрольованими податковими й іншими органами надало б можливість для обох сторін скоротити час перевірки і простіше виявляти законну оптимізацію, відрізнити її від незаконних дій (Англія, Північна Ірландія);

– використання принципу роботи служби внутрішніх доходів – максимальні надходження за мінімальних втрат. Цей принцип відображає значення англійського слова «efficient» – робити щось добре, обережно та повноцінно, не витрачаючи часу, грошей чи енергії (doing something in a good, careful and complete way with no waste of time, money or energy) [275]. Крім цього, безумовно корисною є автоматизація процесу аналізу обробки первинних даних декларації платників податків і безпристрасний (поза волею людини, рандомний) спосіб відбору суб'єктів, які підлягають перевірці.

Розумне державне стимулювання бажаної поведінки щодо залучення інвестицій до сфери житлового будівництва та сплати податків у цій сфері могло б стимулювати збільшення надходжень до бюджету та зменшити навантаження на аналіз і розслідування випадків можливого вчинення кримінальних порушень у цій сфері. Прикладом є упровадження єдиного податку у сфері житлового будівництва для аграріїв з економічно обґрунтованим розміром такого податку й відсутністю податкових перевірок у випадку повної та своєчасної сплати такого податку, що могло б допомогти учасникам ринку житлового будівництва

перейти від складного фінансового планування та оптимізації оподаткування до простішої системи (єдиного податку) і прозорої для держави.

Висновки до розділу 1

1. В умовах війни, проблема ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва набуває особливої актуальності й вимагає детального дослідження на науковому рівні та належного законодавчого врегулювання, адже з європейським вектором розвитку України пов'язаний процес міцності та стабільності фінансової системи.

2. З порівняльного аналізу наукових праць в контексті предмету дослідження, випливає те, що більшу увагу приділено кримінально-правовим аспектам ухилення від сплати податків як кримінального правопорушення у сфері господарської діяльності, кримінологічна охорона розглянута в контексті запобігання кримінальним правопорушенням проти власності у сфері житлового будівництва. Тому досі юридична громадськість не побачила самостійного комплексного дослідження присвяченого питанням кримінально-правової характеристики ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва й вжиття кримінологічних заходів запобігання таким кримінальним протиправним діям в доктрині наук кримінального циклу. Мають місце також проблеми, які дослідники не вирішували зовсім, або лише частково. Тому, головним завданням вбачається поєднання здобутків кримінально-правової та кримінологічної наук в необхідності проведення поглибленого комплексного наукового дослідження теоретичних і практичних аспектів охорони сфери житлового будівництва в умовах воєнного стану, які могли б забезпечити комплексний підхід до формування та реалізації державної податкової політики.

3. В умовах сьогодення – воєнних дій, актуальними соціально-нерозв'язаними питаннями, що виникли в результаті знищення сотні житлових

будинків, належить необхідність забезпечення громадян житлом або поліпшення житлових умов. За таким соціальним напрямом важливим є здійснення організації будівництва відповідно до житлового законодавства. Держава повинна створити належні умови для житлового будівництва, що сприяло б запровадженню належній сплаті податків на нерухомість житлового призначення. Окрім цього, доцільним є постійне відслідковування нових механізмів вчинення кримінальних порушень щодо ухилення від сплати податків та надання регулярних офіційних роз'яснень (коментарів) у разі порушень податкового законодавства, що дозволить законослухняним особам здійснювати своє податкове планування у відповідності до рекомендацій законної поведінки. Зазначені рекомендації повинні ґрунтуватися на глибокому розумінні актуального стану правовідносини щодо житлового будівництва в тому числі в частині учасників, предмету оподаткування. Саме правова визначеність операцій з предметами оподаткування у сфері житлового будівництва між учасниками правовідносин дозволяє ефективно управляти ними.

4. У країнах ЄС ухилення від сплати податків прийнято розподіляти на два види: I) «tax avoidance» («податкова оптимізація»), тобто використання платниками податків легальних способів, які дозволяють знизити податкове навантаження. Наприклад, отримання податкових пільг, створення плану відстрочення податкових платежів тощо (Австрія, Норвегія, Польща, Португалія, ФРН, Чехія); II) «tax evasion» – ухилення від оподаткування в незаконній формі – «податкова девіація», або правопорушення, що пов'язане з використанням способів, які суперечать загальноприйнятим, закріплених законодавством нормам податкової поведінки (Іспанія, Нідерланди, Франція, Швеція).

5. На сьогодні в КК іноземних країн відсутні спеціалізовані норми, що передбачають кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків у сфері житлового будівництва, а відтак, діють норми, що регламентують загальні засади кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків.

Водночас, кримінальне законодавство іноземних країн по-різному визначає місце і роль норм про відповідальність за податкові кримінальні

правопорушення, оскільки вони розміщені у різних розділах КК (кримінальні правопорушення проти фінансової системи; економічні кримінальні правопорушення; майнові кримінальні правопорушення). Крім того, у ФРН, США та Республіці Польща кримінальна відповідальність за податкові кримінальні правопорушення, або за їх переважну більшість, закріплена не в кримінальному кодексі, а в нормативно-правових актах податкового законодавства. В окремих країнах не передбачено кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків (Люксембург, Швейцарія.

6. Запропоновано імплементацію таких кращих іноземних практик у вітчизняну систему запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва: публікації декларацій за податковий період всіма громадянами України, що, у свою чергу дозволить контролювати сплату податків не лише податковими органами, а й загалом населенням (Фінляндія); регулювання ухилення та оптимізації оподаткування (ФРН); проведення аналітичної робота направленої на виявлення ознак ухилення від сплати податків та корисний досвід щодо коментарів до закону про бюджет в яких роз'яснюються механізми законної (бажаної) та незаконних дій (кримінальних правопорушень) на базі практичного щорічного досвіду, в тому числі дії направлених на ускладення виявлення ухилення від сплати податків. (Франція); контроль податкових консультантів (Англія, Північна Ірландія); використання принципу роботи служби внутрішніх доходів – максимальні надходження при мінімальних втратах (США).

РОЗДІЛ 2
КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ (ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ) У СФЕРІ ЖИТЛОВОГО БУДІВНИЦТВА В УКРАЇНІ

2.1. Об'єктивні ознаки ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва

Важливе значення для правильної кваліфікації ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів має точне встановлення об'єкта складу кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України [106]. Саме за допомогою об'єкта встановлюють характер і ступінь тяжкості посягання, що впливає на покарання.

Об'єкт злочину є необхідною складовою будь-якого кримінального правопорушення. Дію або бездіяльність, яка формально може містити ознаки діяння, передбаченого КК України, не вважають кримінальним правопорушенням, якщо вона є малозначною і не становить суспільної небезпеки. Це означає, що така дія не завдала і не могла завдати істотної шкоди фізичній або юридичній особі, суспільству чи державі. Діяння, яке не спрямоване на об'єкт, охоронюваний чинним законодавством, або не завдає шкоди цьому об'єкту, також не є кримінальним правопорушенням. Об'єкт кримінального правопорушення, а саме ступінь його законного захисту, визначає суспільну небезпечність відповідного діяння.

Головним завданням кримінального закону, зокрема чинного КК України, є правове забезпечення захисту прав і свобод людини та громадянина, власності, громадського порядку й безпеки, навколишнього середовища, а також конституційного устрою України від кримінальних посягань [106]. Крім того, він спрямований на забезпечення миру й безпеки людства та запобігання кримінальним правопорушенням.

Сучасна кримінально-правова наука визначає окреслені суспільні відносини як об’єкт будь-якого кримінального правопорушення. Зазначене пов’язано з тим, що об’єктом кримінального правопорушення є не всі суспільні відносини, а лише ті, які підлягають захисту кримінальним законодавством. Зміни в розумінні об’єкта кримінального правопорушення безпосередньо впливають на сприйняття поняття кримінального правопорушення. Об’єктом кримінального правопорушення може бути визнано лише те, що зазнає шкоди внаслідок кримінального діяння. Тому власне закони, кримінально-правові норми чи заборони не можна вважати об’єктом кримінального правопорушення, оскільки вони не страждають від кримінально протиправних дій [263, с. 166].

Коректне визначення об’єкта складу незаконної приватизації державного та комунального майна дасть змогу вирішити широкий спектр питань, які мають важливе кримінально-правове значення. Це, зокрема, допоможе висвітлити соціальну природу кримінального правопорушення, з’ясувати його характер і ступінь суспільної небезпечності, а також сприятиме правильній кваліфікації вчинку.

Учення про об’єкт складу кримінального правопорушення є одним із найважливіших, а також найскладніших і найдискусійніших аспектів у теорії кримінального права. Протягом останніх століть науковці по-різному тлумачили це поняття. Дослідники визначали об’єктом складу кримінального правопорушення суб’єктивні права особи, норми права в їхньому реальному вияві, цінності, які є умовами здорового функціонування суспільства й охороняються правовими нормами, життєві інтереси, правові блага тощо [105, с. 156].

Слушно зазначив М. Й. Коржанський, що визнання суспільних відносин як об’єкта злочину ґрунтується на загальному вченні про суспільну природу та функціональну роль кримінального права. На цій науковій основі в кримінальному законодавстві чітко закріплено, що об’єктом кримінально-правової охорони є суспільні відносини. Водночас об’єктом злочину є лише ті суспільні відносини, які підлягають захисту кримінальним законом [93, с. 107].

На підтвердження цього В. Я. Тацій зауважує, що тільки суспільні відносини як цілісна система, а не їх складові, можуть бути визнані об'єктом злочину [231, с. 3].

Структура суспільних відносин обов'язково передбачає суб'єкта – осіб, які беруть участь у цих відносинах. Без суб'єктів суспільні відносини не можуть існувати. Законодавець здебільшого або вказує на суб'єкта таких суспільних відносин, що охоронювані кримінальним законом, або описує їхні характеристики. Предметом цих відносин можуть бути природні об'єкти, товари, а також люди тощо. Залежно від предмета суспільні відносини поділяють на дві основні категорії: 1) матеріальні суспільні відносини; 2) нематеріальні суспільні відносини. Соціальний зв'язок відображає суть і властивості суспільних відносин [227].

Ця концепція протягом різних років зазнавала критики з боку українських науковців, які висловлювали свої пропозиції щодо того, що саме слід вважати об'єктом кримінального правопорушення. Відповідаючи на зауваження щодо концепції «об'єкт злочину – суспільні відносини», В. Я. Тацій акцентує: «Розглядаючи критичні коментарі на адресу теорії об'єкта злочину як суспільних відносин, ми вважаємо за доцільне не погоджуватися з думкою, що ця концепція є пережитком минулого або штучно створеним постулатом радянської епохи, як це часто стверджують противники теорії суспільних відносин. Категорія "суспільні відносини", що охоплює взаємини між людьми в суспільстві, які регулюються різними соціальними нормами, є філософською (або соціологічною) і не має прямого зв'язку з конкретним історичним періодом» [229, с. 134].

Проте, попри наявні підходи, з плином часу в сучасній кримінально-правовій літературі виникли нові концепції щодо розуміння об'єкта складу кримінального правопорушення. Ці концепції ставлять під сумнів визнання суспільних відносин як об'єкта складу кримінального правопорушення, пропонуючи альтернативні варіанти, зокрема: об'єктом є правові блага й інтереси; об'єкт складу кримінального правопорушення визначають як соціальні

цінності. Наприклад, О. О. Дудоров зазначає, що в низці випадків теорія об'єкта кримінального правопорушення як суспільних відносин не є ефективною, і об'єктом кримінального діяння слід вважати ті блага й інтереси, на які посягає злочин, які охоронювані кримінальним законодавством [100, с. 102]. На думку С. Б. Гавриша, правове благо завжди підлягає злочинному впливу, що призводить до його шкоди, яку можна визначити через розуміння цього блага як цінності. Характер, зміст й обсяг наслідків злочинного посягання особи залежать саме від цінності правового блага як об'єкта [39, с. 64]. Таку позицію поділяють й інші науковці [102, с. 62–63; 103, с. 197–202].

Проте, зазначає С. Я. Лихова, прихильників цієї концепції небагато, що, ймовірно, пов'язано з її нечіткими формулюваннями. У цій концепції блага визначають через поняття цінностей, але не висвітлено сутність ні терміна «благо», ні терміна «цінність». Те, що не має цінності, не можна вважати благом. Корисним для людини є те, що є загальною цінністю, а не цінністю на індивідуальному рівні. Закон захищає цінності, але не на індивідуальному, а на загальносоціальному рівні [123, с. 30–31].

Однак І. І. Чугуніков вважає, що поняття об'єкта злочину є виключно нормативним. Це означає, що визначення цього елемента складу злочину неможливе без урахування норм інших галузей права, які регулюють певні види суспільних відносин, а також через розширене тлумачення кола об'єктів, що охороняє Особлива частина КК України [258, с. 71].

Останніми роками з'явилася концепція, яка пропонує об'єктом складу кримінального правопорушення визнавати цінності. Виникнення цієї концепції, на думку науковців, пов'язано з тим, що Конституція України заклала кардинально нові ціннісні орієнтації. Прихильники цієї концепції вважають, що держава повинна забезпечити передусім охорону особистих благ, прав і свобод людини й громадянина, адже ст. 3 Конституції України найвищою соціальною цінністю визнала людину, її життя і здоров'я, честь, гідність, недоторканність і безпеку [91]. Наприклад, П. С. Матишевський вважав, що об'єктом злочину є цінності, які охороняє кримінальний закон, проти яких спрямовано злочинне

діяння і яким воно може заподіяти або заподіює шкоду [129, с. 72]. Визнання суспільних відносин об'єктом складу злочину є надто загальним і суперечить загальноприйнятим у світі пріоритетам, а також Конституції України [129, с. 68–69; 246, с. 66–67].

Ще одну цікаву позицію щодо об'єкта складу злочину, яка потребує належної уваги, запропонувала С. Я. Лихова, згідно з якою об'єктом кримінально-правової охорони загалом і родовими об'єктами злочинів є правовідносини. Правові відносини – це особливий вид суспільних відносин. Оскільки вони тісно пов'язані з іншими відносинами в реальному суспільному житті, тому не тільки не втрачають своєї специфіки, а, навпаки, саме завдяки їй набувають вагомого суспільного значення, відіграючи значущу роль і посідаючи вагоме місце в колі цих суспільних відносин [123, с. 53].

Загалом основні теорії та концепції об'єктом кримінального правопорушення визнають: суспільні відносини (В. І. Борисов, М. Й. Коржанський, Ю. О. Кучер, А. В. Савченко, В. Я. Тацій та ін.); соціальні цінності (П. С. Матишевський, Т. І. Присяжнюк, Є. В. Фесенко та ін.); соціальні блага (С. Б. Гавриш, А. Ф. Зелінський, В. М. Куц); блага, інтереси і права (В. Т. Дзюба); правоохоронні інтереси та блага особи, суспільства або держави (О. Ф. Бантищев); правовідносини (С. Я. Лихова); блага й суспільні відносини (А. М. Ришелюк); сферу життєдіяльності людини (В. П. Ємельянов); соціальну оболонку суспільних відносин (В. М. Трубніков).

Очевидно, що складність і багатогранність того, на що спрямовані кримінальні правопорушення та що підлягає кримінально-правовій охороні, фактично унеможливлює створення єдиної універсальної концепції об'єкта, тобто такої, що надасть можливість точно визначити об'єкт будь-якого кримінального правопорушення.

Попри різноманітність теорій щодо об'єкта складу кримінального правопорушення, у науці кримінального права не викликає сумнівів, що об'єктом є те, на що посягає злочинець, і внаслідок цього посягання завдано шкоду або виникає загроза її заподіяння [162, с. 14; 35, с. 118].

Коректне визначення об’єкта кримінального правопорушення має не лише теоретичне, а й надзвичайно важливе практичне значення. Правове значення встановлення об’єкта полягає в такому: воно сприяє розумінню соціальної суті злочину, зокрема його характеру та ступеня суспільної небезпечності; під час аналізу цінностей, на які посягають суспільно небезпечні дії, є одним із шляхів удосконалення кримінального законодавства (дослідження ієрархії соціальних цінностей дає змогу вирішити питання створення чіткої системи кримінального законодавства); виявляє соціальні цінності, які не захищені кримінальним законом, що слугує підставою для прийняття відповідних кримінальних норм; визначення об’єктів злочинних дій, поєднаних з іншими елементами складу злочину, дозволяє класифікувати конкретні види кримінальних правопорушень [90, с. 198].

Слід зазначити, що вивчення об’єктивних ознак не лише сприяє розумінню соціальної природи та суспільній небезпечності злочинного діяння, а й має практичне значення для кваліфікації суспільно небезпечних вчинків. По-перше, слід зазначити, що в кримінальному праві ця проблема має значну кількість спірних аспектів, як у галузі дослідження об’єкта кримінального правопорушення [101, с. 111]. По-друге, правильне визначення надає можливість, крім суспільної небезпечності, окреслити зміст учиненого діяння та його юридичні ознаки, а також сприяє точному й однаковому застосуванню кримінально-правової норми.

Будівництво з економічного погляду має певні особливості, які обумовили потребу створення нестандартних облікових процедур, що визначають роль і завдання обліку в цій галузі: унікальність кожного об’єкта будівництва – виявляється в обліку будівельних процесів (розрахунків з постачальниками обліком обсягів робіт); значна тривалість виробничого циклу – у будівництві спостерігаються значні обсяги незавершеного будівництва, об’єкти мають високу собівартість і вартість, період будівництва може тривати кілька звітних періодів. До завдань обліку належать: організація постійного контролю за рівнем витрат у незавершеному будівництві, правильне визначення собівартості

продукції, дотримання сум витрат, передбачених кошторисом; покупець (замовник) часто здійснює періодичні платежі в межах загальної контрактної вартості як оплату процесу будівництва. До завдань обліку належать: визначення оцінки ступеня завершеності будівництва за звітний період; територіальна розгалуженість будівельних майданчиків – продукт, об'єкт будівництва розробляють не за місцем розміщення виробника-виконавця, а на окремій ділянці, зазначеній замовником; об'єкти виробництва знаходяться на значній відстані від апарату управління, що вимагає від бухгалтерської служби посилити контроль за збереженням матеріальних цінностей; об'єкти будівництва знаходяться на відкритій місцевості, спостерігається вплив кліматичних умов, що призводить до значних витрат. У бухгалтерському обліку потрібно проводити чітке розмежування природних втрат і втрат з провини матеріально-відповідальних осіб; у будівництві значною є залежність від допоміжних суб'єктів. До завдань обліку належать контроль за дотриманням термінів постачання матеріалів і виконання будівельних робіт [228].

Основними проблемами у сфері будівельної діяльності, вважає І. М. Миронець, є невідповідність окремих положень нормативно-правових актів, недостатня чіткість загальнодержавної стратегії, а також відсутність єдиної, злагодженої та ефективної системи дозвільних процедур. Спостерігається хаотична забудова населених пунктів, що не враховує їх історичні та географічні особливості. Також відзначається тривожна тенденція до збільшення кількості правопорушень у будівельній сфері, що зумовлено низкою факторів, зокрема відсутністю належного контролю та бездіяльністю органів державної влади у випадках порушення вимог будівельного законодавства [132]. Водночас О. В. Запотоцька зазначає, що нагальною є потреба вжити ефективних заходів для забезпечення безумовного виконання загальнообов'язкових норм, що регулюють цю важливу соціально-економічну сферу. Сучасні процеси державотворення в Україні вказують на недостатнє врахування інтересів громадян з боку органів влади. Проблема полягає не лише в обмеженому впливі державних органів на прийняття управлінських рішень на

всій території, а й у загальній ситуації в країні. Державна політика має бути чіткою та ефективною, а управлінські рішення – оперативними та максимально результативними [75].

У структурі злочинності у сфері нерухомості виокремлюється самостійний об'єкт посягання – правовідносини у сфері будівництва житла. Як незаконні операції з нерухомістю, так і кримінально карані корисливі посягання на власність у цій сфері стають поширеними через те, що будівництво – високодохідний бізнес. Із цього приводу О. В. Сударенко стверджує, що будівництво житла – це врегульована правовими нормами сукупність дій щодо створення об'єкта житлової нерухомості, яка призначена для постійного проживання [225, с. 24]. Своєю чергою, на думку С. О. Слободянюка, об'єктом житлового будівництва є окремий житловий будинок [203, с. 90].

Суспільна небезпека ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) полягає насамперед у дефіциті бюджетів різних рівнів, що виникає внаслідок невиконання зобов'язань щодо сплати законодавчо встановлених платежів до державної скарбниці. Подальше невиконання цього зобов'язання спричиняє інші негативні соціальні та правові наслідки. Зокрема, через ненадходження фінансових ресурсів до бюджетної системи держава може не виконувати соціальні гарантії для населення, а кошти, отримані злочинним шляхом, потрапляють у тіньовий сектор економіки та спрямовуються на здійснення нових кримінальних правопорушень [221].

Учені-правники об'єкт кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, визначають як встановлений законом порядок оподаткування фізичних і юридичних осіб, який забезпечує за рахунок надходження податків, зборів й інших обов'язкових платежів формування доходної частини державного та місцевих бюджетів чи державних цільових фондів коштів [139].

Родовим об'єктом господарських правопорушень В. О. Навроцький вважає систему господарства України, яка охоплює фактичну (сукупність наявних сфер, галузей господарської діяльності) і функціональну сторони

(принципи, за якими здійснюють господарювання в державі), а господарські злочини – визначає як передбачені нормами КК України суспільно небезпечні посягання, які заподіюють істотну шкоду системі господарювання [137, с. 153–155].

З огляду на таке визначення об'єкта складу кримінального правопорушення, можна запропонувати дефініцію *родового об'єкта* – це сукупність суспільних відносин, що виникають у сфері податково-фінансової діяльності з формування податкової системи держави та реалізації податкової політики. Отже, визнання відносин у сфері оподаткування як самостійного родового об'єкта кримінально-правової охорони є головним, оскільки цим суспільним відносинам заподіюють шкоду не тільки ухиленням від сплати податків, а й іншими кримінальними правопорушеннями (наприклад, проти власності, у сфері службової діяльності тощо). Відтак, *родовим об'єктом ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва в Україні є сукупність суспільних відносин, що виникають у сфері податково-фінансової діяльності з формування податкової системи держави та реалізації податкової політики.*

Суспільні відносини сфери оподаткування складаються між двома категоріями суб'єктів. З одного боку виступає держава в особі уповноважених державних органів (податкова служба), з іншого боку – суб'єкти оподаткування (платники податків та їхні представники), які є утримувачами об'єктів оподаткування і на яких законом покладений обов'язок сплачувати до відповідних бюджетів та цільових фондів податкові внески. Відмітна особливість полягає в тому, що суб'єкти податкових відносин визначені відповідними законами, що врегульовують також їхні права й обов'язки, передбачено процедуру їхньої реалізації. За відсутності підстав, встановлених законом, стати суб'єктами цих суспільних відносин неможливо, але вирішальне значення має наявність об'єкта оподаткування як головного чинника виникнення податкових правовідносин. Він є своєрідною передумовою існування і власне податкових відносин.

Своєю чергою Н. О. Гуторова визначає суб'єктів відносин оподаткування крізь призму державних фінансів як об'єкта кримінально-правової охорони. Зокрема, дослідниця стверджує, що суб'єктами державних фінансів як суспільних відносин є, з одного боку, держава в особі органів законодавчої або виконавчої влади, а з іншого – юридичні особи і громадяни, які на підставі фінансово-правових норм можуть бути учасниками цих відносин [48, с. 66].

Ухилення від сплати обов'язкових платежів, які хоча й належать до системи оподаткування, проте запроваджені з порушенням порядку оподаткування, охоплені диспозицією ст. 212 КК України лише в тій частині, у якій їх справляння відповідає нормам податкового законодавства. З огляду на це, основним безпосереднім об'єктом ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) необхідно визнавати порядок оподаткування, що врегульований чинним законодавством й охороняється КК України.

Отже, *безпосереднім об'єктом кримінального правопорушення* є суспільні відносини, що забезпечують легітимне функціонування системи оподаткування України, тобто додержання встановленого порядку оподаткування юридичних і фізичних осіб, який забезпечує надходження податків і зборів (обов'язкових платежів) до державного та різних форм місцевого бюджетів [138].

Порядок нарахування та внесення до бюджетів податків і зборів різних рівнів регулюють норми ПК України [168]. Предметом злочину є податки, збори (обов'язкові платежі). Однак, вважає Є. А. Старинець, предметом ст. 212 КК України є грошові кошти, що підлягають сплаті до бюджетів або державних цільових фондів у виді податків, зборів (обов'язкових платежів), які мають належати до системи оподаткування і бути введеними в установленому законом порядку, причому об'єкт оподаткування, суб'єктивний обов'язок платника зі сплати податку й механізм справляння мають бути чітко регламентовані податковим законодавством [220].

Згідно зі ст. 6 ПК України, податок – це обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляють з платників податку відповідно до такого нормативно-правового документа. Збором (платою, внеском) є

обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляють з платників зборів з умовою отримання ними спеціальної вигоди, зокрема внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами й особами юридично значущих дій [168].

Перелік державних і місцевих податків та зборів визначено в ст. 8–10 ПК України. До загальнодержавних належать податки та збори, які є обов'язковими до сплати на всій території України, крім деяких випадків. До місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку й у межах граничних розмірів ставок, визначених ПК України, рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад. Порядок сплати загальнодержавних податків і зборів установлюють законодавчими документами на рівні держави, місцевих – розпорядчими документами місцевих органів влади (рішеннями), у яких передбачають суб'єктів сплати, механізм розрахунку та сплати податків і зборів, подання звітності [168].

Результати дослідження засвідчують, що найпоширенішими об'єктами кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності стали податки (обов'язкові платежі до відповідного бюджету, які стягують з платників податків відповідно до ПК України), збори (обов'язкові платежі до бюджету, що стягують з платників зборів за умови отримання ними спеціальних вигод, зокрема внаслідок дій державних органів, органів місцевого самоврядування та інших уповноважених осіб), кредити (грошові кошти й матеріальні цінності, які надає кредитор позичальнику на певний термін під відсотки), а також паливно-мастильні та будівельні матеріали й обладнання (58 %). Крім того, значну частину становлять грошові кошти (42 %), які можуть бути в національній (грошові знаки гривні у вигляді банкнот, монет, зокрема обігових, пам'ятних і ювілейних, а також вилучених або таких, що підлягають обміну) й іноземній (грошові знаки іноземних держав у вигляді банкнот, казначейських білетів, монет, що є законним платіжним засобом у відповідних країнах) валютах, як у готівковій, так і безготівковій формах (кошти на рахунках у банках та інших

фінансових установах, виражені в гривні або в іноземних валютах, а також міжнародних розрахункових одиницях, включаючи спеціальні права запозичення, електронні гроші, номіновані в гривні чи іноземній валюті) [170; 241]).

Відповідно до п. 14.1.36 ПК України, господарська діяльність – діяльність особи, пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу, що проводиться такою особою самостійно та/або через відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами [168]. Очевидно, що з такого визначення не випливає узгодженість безпосереднього об'єкта ст. 212 КК України з родовим об'єктом.

Відповідно до п. 14.1.129 ст. 14 ПК України, до об'єктів житлової нерухомості належать будівлі, віднесені законодавцем до житлового фонду, дачні та садові будинки [168]. Його можуть здійснювати трьома способами: господарським, підрядним або змішаним.

Підприємство, яке здійснює капітальні інвестиції та веде їх облік, зазначає А. П. Запотоцький, є забудовником. Якщо обсяги будівельно-монтажних робіт передають на виконання будівельним організаціям, забудовник виконує роль замовника, а будівельна організація – підрядника. Об'єктами обліку забудовника є: кошти, що накопичуються для фінансування капітальних вкладень, а також витрати на виконання будівельно-монтажних робіт.

За господарського способу будівництво виконують власними силами підприємства (забудовника) без залучення спеціалізованих підрядних організацій. У такому випадку на підприємстві може бути створено будівельно-монтажний підрозділ (наприклад, відділ капітального будівництва), який виконує відповідні будівельні роботи, зазвичай пов'язані з реконструкцією та розширенням підприємства або будівництвом невеликих об'єктів допоміжного призначення.

За підрядного способу будівництво здійснюють підрядні будівельні й монтажні організації, які мають у своєму розпорядженні кваліфіковані кадри, спеціалізовану техніку й обладнання. Будівництво відбувається на основі договорів підряду, укладених між замовником і підрядником. Змішаний спосіб передбачає використання власних потужностей підприємства із залученням підрядних організацій для виконання певних частин робіт [76, с. 35].

Обов'язкові платежі можуть бути визнані предметом кримінального правопорушення лише за умови, що вони належать до системи оподаткування, а такі їх визначальні елементи, як об'єкт оподаткування та платник, прямо передбачені податковим законодавством. Отже, умисне ухилення від сплати будь-яких інших обов'язкових платежів, які не належать до системи оподаткування у сфері будівництва, не утворює складу злочину, передбаченого ст. 212 КК України. Усі податки та збори, що запроваджуються законами України, мають бути інтегровані до Податкового кодексу України, а будь-які зміни щодо податкових пільг, ставок або порядку сплати мають бути внесені не пізніше ніж за шість місяців до початку нового бюджетного року, набираючи чинності з його початку. Місцеві податки та збори, а також інші елементи податкових баз і пільги щодо їх сплати встановлюють виключно органи місцевого самоврядування відповідно до процедур, передбачених чинним податковим законодавством України.

Виникнення податкових відносин обумовлено фактом появи в платника об'єкта оподаткування на тлі чинного податкового законодавства. Тому вилучити себе із цих суспільних відносин можливо лише втративши об'єкт оподаткування або призупинивши дію податкового законодавства. У разі ухилення від оподаткування певною особою ні першого, ні другого не відбувається, тому навіть не сплачуючи податки, особа залишається учасником податкових відносин, але завдає їм шкоди, не сплачуючи належного.

У контексті визначення предмета ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва актуальним є питання про визнання такими коштів спільного інвестування.

Відповідно до ч. 3 ст. 4 Закону України «Про інвестиційну діяльність» [182], інвестування та фінансування будівництва об'єктів житлового будівництва з використанням недержавних коштів, залучених від фізичних і юридичних осіб, зокрема в управління, можуть здійснювати виключно через фонди фінансування будівництва, операцій з нерухомістю, інститути спільного інвестування, а також шляхом емісії цільових облігацій підприємств, виконання зобов'язань за якими здійснюють шляхом передачі об'єкта (частини об'єкта) житлового будівництва. Інші способи фінансування будівництва таких об'єктів визначають виключно законами. Згідно зі ст. 5 цього Закону, недержавні пенсійні фонди, інститути спільного інвестування, страховики та фінансові установи – юридичні особи публічного права здійснюють інвестиційну діяльність відповідно до законодавства, що визначає особливості їхньої діяльності [182].

Таким спеціальним законодавчим актом є Закон України «Про інститути спільного інвестування». Відповідно до п. 10 ст. 1 цього нормативно-правового акта, інститути спільного інвестування – це корпоративний або пайовий фонд [183].

Для фінансування будівництва інститути спільного інвестування (ІСІ) використовують різні фінансові інструменти та правові конструкції. Однак основою кожного з них є принцип, визначений Законом України «Про інститути спільного інвестування»: будь-які активи інституту спільного інвестування, зокрема нерухомість, формуються за рахунок коштів спільного інвестування.

Одним із механізмів фінансування будівництва є форвардні контракти. Забудовники здійснюють випуск форвардних контрактів, базовим активом у яких є квартири (майнові права на квартири). ІСІ придбавають форвардні контракти в забудовників за рахунок коштів спільного інвестування та здійснюють продаж форвардів фізичним і юридичним особам, які набувають прав покупця базового активу після завершення будівництва житлових будинків.

Відповідно до пп. 14.1.45 п. 14.1 ст. 14 ПК України, деривати – документ, що засвідчує право та/або зобов'язання придбати чи продати в майбутньому цінні

папери, матеріальні або нематеріальні активи, а також кошти на визначених ним умовах. Порядок випуску й обігу деривативів установлює законодавство [168].

Згідно з пп. 14.1.45.3 п. 14.1 ст. 14 ПК України, форвардний контракт – цивільно-правовий договір, за яким продавець зобов'язується в майбутньому в установлений строк передати базовий актив у власність покупця на визначених умовах, а покупець зобов'язується прийняти в установлений строк базовий актив і сплатити за нього ціну, визначену таким договором. Форвардний контракт виконують шляхом постачання базового активу та його оплати коштами або проведення між сторонами контракту грошових розрахунків без постачання базового активу [168].

Згідно з пп. 14.1.244 п. 14.1 ст. 14 ПК України, товари – матеріальні й нематеріальні активи, зокрема земельні ділянки, земельні частки (паї), а також цінні папери й деривативи, що використовують у будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення [168].

Отже, податкове законодавство визнає деривати (форвардний контракт) окремим видом товару, тому форвардні контракти можуть належати до складу активів венчурного фонду, а доходи, отримані від продажу форвардних контрактів, є коштами спільного інвестування.

Слід зауважити, що покупці базових активів не є учасниками корпоративного інвестиційного фонду. Є помилковим ототожнювати інвесторів у цінні папери інститутів спільного інвестування з інвесторами в придбання активів інститутів спільного інвестування. Жодна норма закону не встановлює, що інвесторами в об'єкти будівництва можуть бути виключно особи, які є учасниками ІСІ. Також жодною нормою закону не передбачені обмеження для компаній, які здійснюють управління активами, укладати договори на продаж активів ІСІ з особами, які не є учасниками ІСІ.

Законодавство визначає перелік джерел походження коштів спільного інвестування, а саме:

кошти, внесені засновниками корпоративного фонду;

кошти та інші активи, залучені від учасників інституту спільного інвестування;

доходи від здійснення операцій з активами інституту спільного інвестування;

доходи, нараховані за активами інституту спільного інвестування;

інші доходи від діяльності інституту спільного інвестування (відсотки за позиками, орендні (лізингові) платежі, роялті тощо).

Закон не передбачає норми, що кожен актив ІСІ має набуватися виключно за рахунок коштів засновників (учасників) ІСІ. Навпаки, закон відносить до коштів ІСІ інші доходи від діяльності інституту спільного інвестування.

Відповідно до п. 1 розділу ІІ Положення про склад та структуру активів інституту спільного інвестування, затвердженого рішенням Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 10 вересня 2013 року № 1753, активи ІСІ складаються з грошових коштів, зокрема в іноземній валюті, на поточних і депозитних рахунках, відкритих у банківських установах, банківських металів, об’єктів нерухомості, цінних паперів, визначених Законом України «Про цінні папери та фондовий ринок», цінних паперів іноземних держав та інших іноземних емітентів, корпоративних прав, виражених в інших, ніж цінні папери, формах, майнових прав і вимог, а також інших активів, дозволених законодавством України, з огляду на обмеження, установлені законом безпосередньо для конкретних типів та видів інвестиційних фондів.

Особливості оподаткування податком на прибуток ІСІ регулює п. 141.6 ст. 141 ПК України. Відповідно до пп. 141.6.1 п. 141.6 ст. 141 розділу ІІІ ПК України, звільняються від оподаткування кошти спільного інвестування, а саме: кошти, внесені засновниками корпоративного фонду, кошти й інші активи, залучені від учасників інституту спільного інвестування, доходи від здійснення операцій з активами інституту спільного інвестування, доходи, нараховані за активами інституту спільного інвестування, та інші доходи від діяльності інституту спільного інвестування (відсотки за позиками, орендні (лізингові)

платежі, роялті тощо) (у редакції до Закону від 20 вересня 2022 року № 2600-IX) [168].

Визначення поняття активу інституту спільного інвестування ПК України не містить, натомість таке визначення є в спеціальному законі. Зокрема, п. 1 ч. 1 ст. 1 Закону № 5080 «Про інститути спільного інвестування» визначає, що активи інституту спільного інвестування – сформована за рахунок коштів спільного інвестування сукупність майна, корпоративних прав, майнових прав і вимог та інших активів, передбачених законами та нормативно-правовими актами Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку [183]; ч. 1 ст. 48 встановлює, що активи інституту спільного інвестування можуть складатися з цінних паперів, коштів, зокрема в іноземній валюті, банківських металів й інших активів, передбачених законодавством; ч. 4 ст. 48 визначає, що до складу активів венчурного фонду можуть належати боргові зобов'язання. Такі зобов'язання можуть бути оформлені векселями, заставними, договорами відступлення прав вимоги, позики та в інший спосіб, не заборонений законодавством. Венчурний фонд має право надавати кошти в позику. Позики за рахунок коштів венчурного фонду можуть надавати тільки юридичним особам за умови, що не менш ніж 10 % статутного капіталу відповідної юридичної особи належить такому венчурному фонду. Активи венчурного фонду можуть цілком складатися з коштів, нерухомості, корпоративних прав, прав вимоги та цінних паперів, що не допущені до торгів на фондовій біржі [183].

Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку в листі від 31 липня 2017 року (вих. № 09/03/14766) [140] зазначила, що залучення до складу активів венчурного інституту спільного інвестування передбачених законодавством деривативів є таким, що не суперечить нормам законодавства.

Викладені вище висновки підтверджені й судовою практикою.

Окружний адміністративний суд м. Києва у рішенні від 27 травня 2019 року, яке набрало законної сили, у справі № 640/5313/19 зазначив, що кошти (інвестиційні внески), отримані фондом від фізичної особи – інвестора з метою участі такої особи в будівництві об'єктів нерухомості та подальшого отримання у

власність відповідної нерухомості є коштами спільного інвестування в розумінні п. 141.6.1 п. 141.6 ст. 141 розділу ІІІ ПК України, що звільняються від оподаткування податком на прибуток підприємств.

У постанові Верховного Суду від 4 липня 2023 року у справі 826/20668/13-а зазначено, що активами інституту спільного інвестування є сукупність майна, корпоративних прав і вимог, яка формується за рахунок коштів спільного інвестування, а саме за рахунок: коштів, залучених від інвесторів ІСІ; доходів від здійснення операцій з активами ІСІ; доходів, нарахованих за активами ІСІ.

Тож коштами спільного інвестування є не тільки кошти, залучені від інвесторів ІСІ, а й доходи від здійснення операцій з активами ІСІ, і доходи, нараховані за активами ІСІ.

Цінні папери, які є майном, що формується як за рахунок коштів, залучених від інвесторів ІСІ, так і за рахунок доходів від здійснення операцій з активами ІСІ, доходів, нарахованих за активами ІСІ, є активами інституту спільного інвестування, сформованими за рахунок коштів спільного інвестування.

У постанові Верховного Суду від 4 липня 2023 року у справі 826/20668/13-а зазначено, що правові наслідки у вигляді виникнення права платника податку на формування витрат, що враховують під час визначення об’єкта оподаткування, настають лише в разі реального (фактичного) вчинення господарських операцій з придбання товарів (робіт, послуг) з метою їх використання у власній господарській діяльності, що пов’язані з рухом активів, зміною зобов’язань чи власного капіталу платника, відповідають економічному змісту, відображеному в укладених платником податку договорах, що мають підтверджувати належно оформлені первинні документи [217].

Аналіз реальності господарської діяльності слід здійснювати на підставі даних податкового, бухгалтерського обліку платника податків і відповідності їх реальному економічному змісту. У первинних документах, які є підставою для бухгалтерського обліку, фіксуються дані лише про фактично здійснені господарські операції.

Підтвердженням господарської операції, з огляду на визначення Закону № 996-XIV, є саме рух матеріальних активів і коштів між контрагентами, натомість первинна документація є відображенням такої операції.

У постанові Верховного Суду від 11 квітня 2023 року у справі № 640/8711/19 зазначено, що визначення поняття активу інституту спільного інвестування ПК України не містить, натомість таке визначення та перелік активів, що можуть належати до складу активів інституту спільного інвестування, є в спеціальному законодавстві [214].

Отже, відповідно до зазначених положень законодавства, активами інституту спільного інвестування можуть визнавати не лише кошти, а й інші види активів, передбачені законом. Згідно з умовами укладених позивачем форвардних контрактів, передбачено, що їх виконання здійснюється через укладення договору купівлі-продажу майнових прав на нерухомість. Датою поставки базового активу, тобто майнового права на об’єкт нерухомості, вважали дату передачі квартири покупцеві на підставі акта приймання-передачі, який оформлювали відповідно до умов договору купівлі-продажу майнових прав. Право власності на базовий актив переходило до покупця в момент підписання акта приймання-передачі квартири, що визнавали сукупністю майнових прав на відповідний об’єкт. Отже, єдиним передбаченим сторонами способом набуття або переходу права на базовий актив було укладення договору купівлі-продажу майнових прав на нерухоме майно; інші механізми передачі права власності умовами контрактів не визначали.

У контексті зазначеного Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду вважає за необхідне зазначити, що під час вирішення спорів, предметом яких є правомірність звільнення від оподаткування податком на прибуток коштів на підставі пп. 141.6.1 п. 146.1 ст. 141 ПК України, суди мають ураховувати, що обов’язок доведення обставини придбання платником податків активів не за рахунок коштів інституту спільного інвестування покладено саме на контролюючий орган. Зазначене пов’язано з тим, що саме контролюючий орган (у цьому випадку – відповідач) є особою, що заперечує право платника податків (у цьому випадку – позивача) на звільнення від оподаткування коштів, та саме він,

згідно з положенням ч. 2 ст. 77 Кодексу адміністративного судочинства України, повинен доводити правомірність прийнятого ним рішення.

Аналогічну правову позицію викладено в постановах Верховного Суду від 22 жовтня 2020 року у справі № 300/1717/19 [210] і від 20 жовтня 2022 року у справі № 440/214/19 [212].

Об'єктивні ознаки також охоплюють і визначення об'єктивної сторони кримінального правопорушення. Слід зауважити, що об'єктивна сторона кримінального правопорушення – це зовнішня сторона суспільно небезпечного та протиправного діяння (дії або бездіяльності), що посягає на встановлений законом порядок і розглядається як послідовний ланцюг явищ, подій, поведінки, починаючи зі злочинного діяння та закінчуючи заподіянням шкоди об'єкту кримінально-правової охорони [101].

Точне встановлення об'єктивної сторони сприяє встановленню й інших елементів складу кримінального правопорушення, а також правильній кваліфікації вчиненого злочину, надає можливість відрізнити один склад від іншого. Ознаки об'єктивної сторони описано в диспозиції кримінально-правової норми – умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних, великих та особливо великих розмірах [104, с. 104] а також у постанові Пленуму Верховного Суду України «Умисне невиконання обов'язку сплачувати податки і збори» [175].

Тобто кримінально-правова норма позначає діяння як обов'язкову ознаку об'єктивної сторони терміном «ухилення» від сплати податку, а вища судова інстанція тлумачить його як «невиконання обов'язку». За змістом ці поняття різняться. З метою встановлення співвідношення цих понять слід дослідити їх у контексті положень, що містяться в законі, а також у юридичній та спеціальній літературі.

Об'єктивна сторона кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, характеризується трьома ознаками:

(1) діянням у вигляді ухилення від сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), що належать до системи оподаткування.

Поняття «ухилення» як характеристика діяння, що утворює об'єктивну сторону складу кримінального правопорушення «ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)», належить до формально не визначених напівоцінних понять, тлумачення яких закон про кримінальну відповідальність не дає. Поняття «ухилення», що застосоване законодавцем у диспозиції ст. 212 КК України та низці інших статей чинного КК України, і надає можливість охопити випадки умисного невиконання обов'язку, що міститься в податковому законодавстві щодо сплати належних державі податків, зборів (обов'язкових платежів). Диференціація кримінальної відповідальності в цій сфері залежно від будь-яких критеріїв недоцільна, оскільки обов'язок відрахувати в дохід держави обов'язковий платіж виникає як у підприємців, так і у фізичних осіб або ж податкових агентів, характеризує тісний зв'язок держави з особою саме в разі настання юридичного факту – отримання прибутку та його законного розподілення [205, с. 56].

Також слід зауважити, що через складність податкового законодавства в правозастосуванні можливі випадки збігу таких понять, як «ухилення» від оподаткування та «податкова оптимізація» [205]. Своєю чергою податкова оптимізація спрямована на розвиток підприємництва завдяки помірній сумі податкових навантажень. Основними вимогами є своєчасне та повне документальне оформлення операцій, дотримання відповідних норм законодавства. Податкова оптимізація визначає шляхи та способи правомірного уникнення оподаткування засобами, що становить реалізацію суб'єктивних прав учасників житлово-будівельних правовідносин, пов'язаних із вибором належної поведінки з позицій встановлених у законі про кримінальну відповідальність заборон.

Суспільна небезпечність діяння в разі ухилення від оподаткування полягає не тільки в тому, що це діяння завдає шкоди суспільним відносинам, які утворюються у сфері оподаткування, а ще й у тому, що шкоду спричиняють й

іншим суспільним відносинам, що є додатковим чи факультативним безпосередніми об’єктами. Протиправність діяння також має певні особливості, зокрема передбачена кримінальним законом, однак суперечить положенням податкового законодавства, тобто порушує встановлений законом порядок справляння податкових внесків.

Отже, діяння як обов’язкова ознака об’єктивної сторони складу кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, характеризується як дією, так і бездіяльністю, які за своїм змістом є суспільно небезпечними та протиправними. Характерною ознакою діяння в разі ухилення від оподаткування є його ускладненість. Тобто діянню притаманна складна структура, воно може бути тривалим у часі, складатися з окремих актів дії та бездіяльності, зосереджувати в собі зусилля кількох осіб.

Для злочинного ухилення від сплати податків характерна певна циклічність, що зумовлена особливостями податкового законодавства, а саме: наявністю об’єкта оподаткування, що не є постійною величиною, періодичністю термінів сплати податкових внесків тощо. Тому правильною видається позиція, яку обґрунтовує Л. П. Брич, що ухилення від сплати податків, зборів, інших платежів можна за певних умов розглядати як продовжуване кримінальне правопорушення [16, с. 187].

Найпоширенішими формами ухилення від сплати податків, які виокремлюють з огляду на специфіку об’єктивної сторони цього кримінального правопорушення, є такі дії: пов’язані з фальсифікацією документів; зловживання; приховування виручки або доходу; використання фондів підприємств; маніпуляції з розрахунковими рахунками; завищення витрат виробництва; створення нових структур; неправомірне здійснення діяльності; недотримання порядку реєстрації та зберігання грошових коштів [220].

Водночас Є. А. Старинець зазначає, що є безліч різноманітних способів ухилення від сплати податків або зменшення їх розмірів, яких налічується близько ста. Усі ці способи, виявлені під час дослідження податкових правопорушень, можна умовно поділити на кілька груп залежно від того, який

елемент податкового механізму піддається впливу і як саме. Основні з них такі: 1) повне або часткове невідображення фінансово-господарської діяльності підприємства в бухгалтерських документах, що охоплює здійснення угод без належного оформлення, неоприбуткування товарно-матеріальних цінностей та грошової виручки; 2) спотворення економічних показників, що дає змогу звузити оподатковувану базу, зокрема віднесення на витрати виробництва витрат, не передбачених законодавством, або в розмірах, що перевищують законодавчо встановлені; 3) завищення вартості придбаної сировини, пального та послуг, які належать до витрат виробництва та обігу; 4) незаконне використання податкових пільг, вилучень, знижок і знижених ставок під час обчислення податків; 5) спотворення об'єкта оподаткування, заниження вартості й обсягу реалізованої продукції, а також підміна об'єктів оподаткування; 6) порушення порядку обліку цифрових показників, переважно шляхом відображення результатів фінансово-господарської діяльності на неналежних рахунках бухгалтерського обліку; 7) виведення фінансово-господарської діяльності з-під контролю податкових органів, що охоплює непостановку на облік у податкових органах і відкриття додаткових рахунків у банках без повідомлення податкових органів [220, с. 136].

Своєю чергою до найпоширеніших способів ухилення від сплати податків О. С. Задорожний відносить: заниження обсягів реалізованої продукції (товарів) – 34 %; приховування грошових коштів, отриманих від реалізації товарів, – 21 %; завищення собівартості продукції – 47 %; підроблення фінансово-розрахункових документів – 6 %; використання банківських рахунків інших суб'єктів підприємництва – 18 % [71]; О. А. Марущак зазначає, що спосіб уникнення сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) – це комплекс дій, які вчиняє особа, аби уникнути сплати податків і зборів. До таких дій належать: ненадання документів, що стосуються їх обчислення та сплати до бюджетів або державних цільових фондів (податкових декларацій, розрахунків, бухгалтерських звітів і балансів тощо); приховування об'єктів оподаткування; заниження об'єктів оподаткування; зменшення сум податків, зборів та інших обов'язкових платежів; приховування факту втрати підстав для отримання податкових пільг; подання

неправдивих відомостей або документів, що підтверджують право фізичної особи на податковий кредит або соціальну податкову пільгу. Результати опитування слідчих засвідчили, що найпоширенішими способами ухилення від сплати податків є: неподання податкової декларації – 4,8 %; приховування об'єкта оподаткування – 30,1 %; заниження об'єкта оподаткування – 57,1 % [125, с. 9].

У ст. 212 КК України не конкретизовано способи вчинення кримінального правопорушення. Однак Верховний Суд зазначив, що ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів може бути вчинене, наприклад, шляхом:

– неподання документів, пов'язаних із їх обчисленням і сплатою до бюджетів чи державних цільових фондів (податкових декларацій, розрахунків, бухгалтерських звітів і балансів тощо);

– приховування об'єктів оподаткування;

– заниження цих об'єктів;

– заниження сум податків, зборів, інших обов'язкових платежів;

– приховування факту втрати підстав для одержання пільг з оподаткування;

– подання неправдивих відомостей чи документів, що засвідчують право фізичної особи на податковий кредит або на податкову соціальну пільгу [175].

На нашу думку, ключовим поняттям розрахунків за податками та зборами є податкове зобов'язання за звітний період, відображене в податковій звітності. Сума податкового зобов'язання є об'єктом контролю податкових органів, а основними способами ухилення від сплати податків (викривлення податкового зобов'язання відповідно до ст. 212 КК України), зокрема у сфері житлового будівництва, є:

1) *порушення під час визначення кола платників податку*. Наприклад, *реалізовуючи свій злочинний умисел, спрямований на ухилення від сплати податків в особливо великих розмірах, ОСОБА_5 своїми умисними діями порушила вимоги пп. 197.1.14 п. 197.1 ст. 197 ПК України, де чітко зазначено, що звільняються від оподаткування ПДВ операції з першого постачання житла*

(об'єктів житлового фонду), крім їх першого постачання, якщо інше не передбачено цим підпунктом, оскільки зазначена норма встановлює, що перше постачання житла (об'єкта житлового фонду) означає, зокрема, першу передачу готового новозбудованого житла (об'єкта житлового фонду) у власність покупця або постачання послуг (зокрема вартість придбаних за рахунок виконавця матеріалів) із спорудження такого житла за рахунок замовника. Крім того, відповідно до листа ДФС України від 4 серпня 2016 року № 16929/6/99-99-15-03-02-15, роз'яснено деякі положення ст. 197 ПК України й зазначено, що операцією з першого постачання житла слід вважати операцію з передачі права власності (оформлення правовстановлюючих документів) на готове новозбудоване житло (об'єкт житлового фонду) до першого власника такого житла, незалежно від джерел фінансування будівництва. Така операція з першого постачання житла підлягає оподаткуванню податком на додану вартість на загальних підставах. Звільняються від оподаткування ПДВ операції з постачання житла (об'єктів житлового фонду), крім їх першого постачання, якщо інше не передбачено цим підпунктом [211];

2) *неналежне документальне оформлення операцій* (ПК України передбачає необхідність повного документального обґрунтування будь-яких операцій, пов'язаних зі сплатою конкретного податку, шляхом складання бухгалтерських документів). Наприклад, *директор ТОВ «ІКВА-ПРОЄКТ» ОСОБА_4 під час виконання будівельних робіт за вказаними об'єктами будівництва, а саме «Будівництво багатоквартирного житлового будинку з вбудованими приміщеннями громадського призначення на вулиці Корольова, 23, в м. Рівне» та «Будівництво багатоквартирного житлового будинку по вулиці Бориса Квашенка, 2, в м. Рівне» на етапах будівництва склав і підписав довідки про вартість виконаних будівельних робіт та витрат форми КБ-3 за відповідні періоди, до яких включив «вартість матеріальних ресурсів поставки замовника» та суму витрат на послуги з будівництва «Всього вартість будівельних робіт підрядника по будові з урахуванням ПДВ». Згодом ОСОБА_4 виписав і зареєстрував за відповідний період на ТОВ «Рівне промінь», ТОВ «Комерц ріел»,*

ТОВ «Вербуд-Рівне» та ТОВ «Логістиксоюз Технологія» податкову накладну, однак «вартість матеріальних ресурсів поставки замовника» до податкової накладної не включив і суму податку на додану вартість не нарахував [213].

Аналіз судових рішень засвідчує, що накладення штрафів і притягнення до відповідальності відбуваються через неналежне документальне оформлення дій у межах будівельних операцій. Це передбачає відсутність або неправильне оформлення документів, починаючи з укладання договору та закінчуючи відображенням результатів договірної діяльності в податковій та фінансовій звітності, а також неподання податкової звітності або її спотворення;

3) порушення під час здійснення будівельних операцій, завищують витрати під час обчислення податку на прибуток;

4) неподання документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків; приховування та (або) заниження об'єкта оподаткування. Неподання документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, зборів (обов'язкових платежів), полягає в умисному неподанні до податкових органів в установлений строк відповідних документів про нарахування та (або) сплату обов'язкових платежів, що належать до системи оподаткування, за умови, що на особу податкове законодавство України покладає обов'язок подавати такі документи.

У низці випадків податковий орган зобов'язаний самостійно визначити суму податкового зобов'язання платника. Це відбувається, наприклад, коли: податковий орган виявляє арифметичні або методологічні помилки в поданій податковій декларації, які призвели до неправильного визначення податкового зобов'язання. У таких ситуаціях податковий орган надсилає платникові податкове рішення-повідомлення, у якому, зокрема, зазначають граничні строки погашення податкового зобов'язання. Умисне ухилення від виконання податкового зобов'язання, нарахованого податковим органом, у випадках, передбачених ПК України, як несвоєчасна сплата податків, зборів (обов'язкових платежів) не містить ознак злочинів, передбачених ст. 212 КК України), і за наявності підстав може бути кваліфіковано за ст. 364 КК України.

Приховування об'єкта оподаткування, який визначають залежно від виду обов'язкового платежу, що стягують з юридичних та (або) фізичних осіб, характеризується тим, що прибуток або інший об'єкт оподаткування в платника податків і зборів фактично є, проте його не декларують, не згадують у документах, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, зборів (обов'язкових платежів), які подають до податкових органів, а тому жодні обов'язкові платежі на такі об'єкти не нараховують і не сплачують.

Заниження об'єкта оподаткування означає часткове ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Заниження прибутку як об'єкта оподаткування можуть досягати за рахунок незаконного завищення валових витрат, зокрема шляхом укладання псевдоугод із фіктивними підприємствами;

5) несплата або несвоєчасна сплата податків до бюджету [138; 139]. Наприклад, *ОСОБА_3, перебуваючи з 31 жовтня 2018 року (наказ від 30 жовтня 2018 року № 6-к) і донині на посаді директора ТОВ «Карс Гарден», зареєстрованого 16 серпня 2016 року Управлінням адміністративних послуг Чернігівської міської ради за адресою: м. Чернігів, вул. Хлібопекарська, 24, і взятого на податковий облік в органах державної податкової служби 16 серпня 2016 року за №10000000697968 (знаходиться на обліку в Чернігівській ДШ ГУ ДПС у Чернігівській області), як службова особа підприємства, на яку згідно з п. 3, 6 ст. 8, п. 1 ст. 11 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та пп. 16.1.2, 16.1.3, 16.1.4 ст. 16 ПК України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI, покладено відповідальність за організацію бухгалтерського й податкового обліку, забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, правильність обчислення, своєчасність сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджету й державних цільових фондів, діючи умисно, усупереч загальнодержавним інтересам, порушуючи вимоги чинного законодавства, усвідомлюючи протиправний характер своїх дій та бажаючи настання суспільно небезпечних наслідків, у період з 1 травня 2019 року до 31 грудня 2019 року умисно ухилився від сплати ПДВ на загальну суму 11 474 358 грн, що*

призвело до фактичного ненадходження до бюджету коштів в особливо великих розмірах [216];

6) інші – ухилення зареєстрованих суб'єктів підприємницької діяльності від взяття на облік у податкових органах; умисне заниження податкових ставок; умисно неправильне обчислення сум податків, зборів (обов'язкових платежів) або бази оподаткування; обманні маніпуляції з податковими пільгами; неналежне виконання або невиконання обов'язків з нарахування та утримання обов'язкових платежів *податковими агентами*.

Податковим агентом визнають особу, на яку податкове законодавство України покладає обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховують (виплачують, надають) платнику, і перерахування податків, зборів (обов'язкових платежів) до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків (ст. 18 ПК України). Податкові агенти прирівнюються до платників податку й мають права та виконують обов'язки, встановлені ПК України для платників податків [168].

У зв'язку з цим умисне неутримання та неперерахування *податковим агентом* до бюджету податків, зборів (обов'язкових платежів), тобто особою, яку у встановленому порядку уповноважено виконувати такий обов'язок (ідеться про обов'язкові платежі, якими оподатковують інших осіб, зокрема податки на доходи фізичних осіб, додану вартість, акцизний податок, а так само інші податки, які утримують із джерела виплати), за наявності всіх ознак складу злочину, передбаченого ст. 212 КК України, потрібно кваліфікувати не за ст. 364, а за ст. 212 КК України [120].

Заниження об'єктів оподаткування означає навмисне неправильне визначення бази оподаткування, що охоплює звуження цієї бази шляхом неповного відображення в поданих до податкових органів деклараціях або інших звітних документах усіх об'єктів оподаткування. Зазначене призводить до того, що платник сплачує податки, збори й інші обов'язкові платежі не в повному обсязі. Наприклад, заниження оподатковуваного прибутку може полягати в частковому або повному невключенні до нього коштів, отриманих від виконання

певних робіт або надання послуг. Заниженням сум податків, зборів та інших обов'язкових платежів слід вважати навмисне неправильне обчислення (зокрема умисне заниження податкової ставки) тих сум, які підлягають сплаті до бюджетів або державних цільових фондів, за умови правильного відображення об'єктів оподаткування (без їх заниження чи приховування) [175].

За результатами аналізу матеріалів кримінальних проваджень виокремлено найпоширеніші способи вчинення досліджуваної категорії кримінальних правопорушень: укладення фіктивних підрядних/субпідрядних договорів з подальшим підробленням офіційних документів з метою приховування грошових потоків, сплату податків (49 %); розтрата товарно-грошових цінностей під час виконання робіт або завищення обсягів виконаних робіт (42 %); складання фіктивних актів приймання/передачі виконаних житлово-будівельних робіт (35 %); використання підроблених документів про вартість проведених/виконаних робіт (28 %); привласнення, розтрата авансових коштів на будівництво (22 %); внесення неправдивих відомостей до податкових звітів (18 %). Такі способи технологічно поєднуються з різними видами корупційних діянь службових осіб житлово-будівельних організацій та уповноважених контрольно-ревізійних органів державних органів (підроблення проєктно-кошторисної та фінансово-господарської документації, договорів підряду, актів приймання виконаних робіт, різних відомостей, довідок вартості будівельних матеріалів тощо);

(2) наслідками у вигляді фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних (ч. 1), великих (ч. 2) або особливо великих (ч. 3) розмірах.

Передбачене ст. 212 КК України кримінальне правопорушення є закінченим з моменту настання наслідку – фактичного ненадходження до бюджету чи державних цільових фондів коштів, які мали бути сплачені в строки та в розмірах, що передбачені законодавством, тобто з нуля годин наступної доби після настання строку, до якого мав бути сплачений податок чи збір, а якщо строк сплати пов'язаний із фактичним виконанням певної дії – з моменту фактичного

ухилення від виконання такої дії (наприклад, укладення угоди або договору). Тобто склад кримінального правопорушення є матеріальним.

Встановлення суспільно небезпечних наслідків як обов'язкової ознаки об'єктивної сторони складу злочину має важливе значення для його кваліфікації. Особливість суспільно небезпечних наслідків у разі ухилення від сплати податкових внесків полягає в тому, що матеріальну шкоду державі заподіюють не внаслідок вилучення грошових коштів, а внаслідок невіддавання належних сум у розмірах і порядку, які визначені податковим законодавством.

Ухилення від оподаткування завдає й іншої шкоди суспільним відносинам, охоронюваним кримінальним законом, але саме матеріальну шкоду враховують під час визначення розміру несплачених внесків.

Заподіяну матеріальну шкоду під час ухилення від оподаткування визначають у грошових одиницях згідно з приміткою до ст. 212 КК України. Значним розміром коштів слід вважати суми податків, зборів й інших обов'язкових платежів, які в три тисячі та більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян. Великим розміром – які в п'ять тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян. Особливо великим розміром – які в сім тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян [106].

Особливість складу кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, полягає в тому, що предмет і наслідки можуть фактично збігатися, тому що перші так само, як і другі, складаються з грошових коштів, які повинні бути сплачені до відповідних бюджетів або цільових фондів. Проте це не означає, що предмет податкового кримінального правопорушення і його суспільно небезпечні наслідки – одне й те саме. Суспільно небезпечні наслідки як обов'язкова ознака об'єктивної сторони ухилення від оподаткування передбачають не лише заподіяння матеріальної шкоди. Таке кримінальне правопорушення завдає й іншої шкоди, що не має матеріального характеру. Тому

суспільно небезпечні наслідки аналізованого складу злочину за кримінально-правовим змістом значно ширші, ніж предмет такого злочину.

Кримінальне правопорушення з матеріальним складом вважають закінченим з моменту настання суспільно небезпечних наслідків як результату злочинного діяння. Тобто в такому контексті ухилення від оподаткування вважають закінченим після того, як кошти в значному, великому чи особливо великому розмірах не надійшли до бюджетів чи державних цільових фондів [80].

У кримінально-правовій літературі щодо встановлення моменту закінчення ухилення від оподаткування протягом тривалого часу триває дискусія. Наприклад, П. С. Берзін пов'язує момент закінчення правопорушення, що полягає в прихованні або заниженні об'єкта оподаткування, з фактом виявлення податковим органом штучно створеного з метою введення в оману податкового органу фіктивного об'єкта оподаткування [10, с. 227]; О. О. Дудоров вважає ухилення від сплати податків і зборів закінченим з моменту, коли сплили терміни перерахування коштів у відповідні бюджети чи цільові фонди [59, с. 541]; Л. П. Брич спочатку вважала, що злочин буде закінченим після спливу строку сплати відповідного платежу, якщо податкові суми не будуть внесені в установу банку [15, с. 281], згодом вона вже визнавала закінчення строку сплати конкретного виду платежів як момент закінчення окремого епізоду продовжуваного злочину, а саме ухилення від оподаткування, що слід визнавати закінченим з моменту несплати суми, достатньої для притягнення до кримінальної відповідальності за відповідною нормою [16, с. 587].

Постанова Пленуму Верховного Суду України закріплює, що кримінальне правопорушення, передбачене ст. 212 КК України, є закінченим з моменту фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів, які мали бути сплачені в строки та в розмірах, передбачених законодавством з питань оподаткування, а саме з наступного дня після настання строку, до якого мав бути сплачений податок, збір чи інший обов'язковий платіж, що відповідно до визначеного ст. 5 цього Закону порядку вважають узгодженим і він підлягає

сплаті. Якщо закон пов’язує строк сплати з виконанням певної дії, то злочин вважають закінченим з моменту фактичного ухилення від сплати [175].

Для кваліфікації складу ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів) у сфері житлового будівництва важливо враховувати змінні ознаки складу кримінального правопорушення. До них належать як дії, зумовлені частими змінами податкового, будівельного законодавства, так і суспільно небезпечні наслідки, такі як «значна шкода», «великий розмір» й «особливо великий розмір».

Аналізуючи різні позиції, можна дійти висновку, що науковці та вища судова інстанція пов’язують завершення злочинного ухилення від сплати податків з такими обставинами:

моментом, коли податкові органи виявляють фальсифікацію об’єкта оподаткування з метою уникнення сплати податків;

моментом вчинення дій, тобто внесення до документів, що подають до податкових органів, перекручених даних;

моментом несплати податкового внеску у відповідному розмірі;

моментом несплати податку за відповідний період у термін, передбачений податковим законодавством;

моментом ненадходження коштів до бюджетів чи державних цільових фондів, що пов’язаний з наступним днем після настання терміну, до якого мав бути сплачений податок, збір чи інший обов’язковий платіж, а в тих випадках, коли закон пов’язує такий термін з виконанням певної дії, моментом завершення злочину слід вважати фактичне ухилення від їх сплати.

З-поміж цих позицій, на наш погляд, привертає увагу підхід Верховного Суду України. Однак і ця позиція не є бездоганною. Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів є складним злочином з недостатньо вдалою законодавчою конструкцією. Настання і встановлення наслідків не стільки пов’язані безпосередньо з учиненням діяння, власне ухиленням, а значно більше – з діяльністю податкових органів і положеннями податкового законодавства з процедурних питань. Крім того, момент закінчення

злочинного ухилення від сплати податкових внесків може бути зумовлений наявністю можливості розрахуватися з державою, якщо злочин вчиняють шляхом юридичних хитрощів. Наприклад, особа, ставлячи за мету не сплачувати податкові внески, вносить достовірні відомості до декларації, подає її до податкового органу у встановлений термін, але перерахування коштів до банку не робить, мотивуючи це їх браком. У таких випадках податковий орган цій особі може надати відстрочку або розстрочку зі сплати податків, на платника податку покладають обов'язок погасити заборгованість з отриманих надалі прибутків. Проте ці особи, за наявності реальної можливості погасити заборгованість, не роблять цього, розраховуючи на реструктуризацію або списання заборгованості. У таких випадках, на нашу думку, дії цих осіб слід розцінювати як ухилення від оподаткування, а злочин будуть вважати закінченим з моменту, коли винний за наявності можливості розрахуватися з державою не зробив цього.

Отже, момент завершення кримінального правопорушення ухилення від сплати податків доцільно визначати як фактичне ненадходження коштів до відповідного бюджету чи державних цільових фондів, тобто як настання матеріальної шкоди для держави. Такий наслідок свідчить про реалізацію об'єктивної сторони складу кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України. Настання цього моменту зумовлене низкою критеріїв:

розміром шкоди – несплачена сума податків, зборів чи інших обов'язкових платежів повинна перевищувати встановлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян не менше ніж у три тисячі разів;

часовими межами – злочин вважають закінченим з настанням наступного дня після спливу строків, визначених податковим законодавством для виконання податкового обов'язку;

наявністю реальної можливості сплати – встановлення факту, що платник мав об'єктивну можливість виконати зобов'язання, однак умисно цього не зробив;

викриттям факту ухилення – підтвердженням податковим органом або іншим уповноваженим державним органом факту умисного ухилення від сплати обов'язкових платежів.

Процес встановлення моменту закінчення злочину, що передбачений ст. 212 КК України, є доволі складним і викликає на практиці чимало суперечностей і непорозумінь. Тому необхідно змінити матеріальну конструкцію кримінально-правової норми, що визначена ст. 212 КК України, на формально-матеріальну, доповнивши диспозицію: «…призвели або могли призвести...».

Таке доповнення значно спростило б встановлення об'єктивної сторони такого складу кримінального правопорушення і надало б диспозиції кримінальної норми універсальності.

2.2. Суб'єктивні ознаки ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва

Реалізація конституційних засад побудови демократичної держави вимагає законного та обґрунтованого притягнення особи до кримінальної відповідальності.

Кримінальне правопорушення вчиняє суб'єкт, який є обов'язковою ознакою будь-якого кримінального правопорушення, згідно з положеннями ст. 11 КК України [106]. Без наявності суб'єкта кримінального правопорушення неможливо говорити про саме правопорушення. Тому слід зауважити, що центральним елементом у механізмі злочинного діяння є людина, яка об'єднує інтелектуальні та вольові процеси. У кримінально-правовій доктрині й законодавстві таку особу називають суб'єктом кримінального правопорушення.

Кримінальний закон у ст. 18 визначає суб'єкта кримінального правопорушення як фізичну осудну особу, яка вчинила правопорушення у віці, з якого може настати кримінальна відповідальність. Отже, суб'єкт кримінального

правопорушення має три обов'язкові ознаки: а) фізична особа; б) осудна особа; в) особа, яка досягла відповідного віку. Лише сукупність цих ознак є обов'язковою для всіх кримінальних правопорушень, передбачених в Особливій частині КК України [11, с. 153; 46, с. 183]. Зазначений Кодекс класифікує суб'єктів кримінального правопорушення на загальні та спеціальні. Водночас спеціальний суб'єкт кримінального правопорушення має всі характеристики загального суб'єкта, а також ознаки, які можуть належати лише «певній особі».

Отже, передусім слід проаналізувати характеристики загального суб'єкта кримінального правопорушення. По-перше, суб'єктом кримінального правопорушення може бути лише фізична особа. Згідно з Цивільним кодексом України, фізична особа – це людина, яка є учасником цивільних відносин [253]. Залежно від характеристик, якими наділена фізична особа, таких як громадянство, професія, посада тощо, ці ознаки стосуються спеціального суб'єкта кримінального правопорушення. По-друге, важливою ознакою суб'єкта кримінального правопорушення є осудність. Осудною є особа, яка під час вчинення кримінального правопорушення могла усвідомлювати свої дії (або бездіяльність) і контролювати їх, відповідно до ст. 19 КК України. Тож осудність є критерієм, що дає змогу відрізнити суб'єкта кримінального правопорушення від особи, яка не може бути таким суб'єктом [32].

Кримінальний кодекс України, крім осудної особи, визначає обмежено осудних осіб і неосудних осіб. Ознаками відмінності між формулами обмеженої осудності й неосудності вчені зводять до характеру зв'язку між медичними та юридичними критеріями [106]. Юридичний критерій осудності визначають здатністю особи усвідомлювати свої дії або бездіяльність, а також їх фактичний зміст і суспільно-правове значення, управляти ними. Медичний критерій осудності стосується психічного стану особи під час вчинення суспільно небезпечного діяння, що дає змогу оцінити її як психічно здорову достатньою мірою [11, с. 152].

Відмінність обмеженої осудності від неосудності полягає в різних кримінально-правових наслідках [46, с. 183]. Обмежена осудність обґрунтовує

наявність суб'єкта кримінального правопорушення, що разом з іншими елементами складу кримінального правопорушення є підставою кримінальної відповідальності [72, с. 140–143]. На відміну від неосудності, особа, яка під час вчинення суспільно небезпечного діяння, передбаченого цим Кодексом, перебувала в стані неосудності, не підлягає кримінальній відповідальності. Це означає, що така особа не могла усвідомлювати свої дії (або бездіяльність) чи контролювати їх через хронічне психічне захворювання, тимчасовий розлад психічної діяльності, недоумство або інший хворобливий стан психіки. За рішенням суду до такої особи можуть бути застосовані примусові заходи медичного характеру, аналогічно до осіб з обмеженою осудністю.

По-третє, суб'єктом кримінального правопорушення є особа, яка досягла певного віку. Залежно від віку, суб'єкти кримінальних правопорушень можна класифікувати так: а) кримінальні правопорушення, за які відповідальність настає з 14 років; б) кримінальні правопорушення, відповідальність за які настає із 16 років; в) кримінальні правопорушення, за які відповідальність настає з 18 років, тобто вчинені повнолітніми особами, які є спеціальними суб'єктами відповідно до положень КК України [40].

Спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення є фізична осудна особа, яка вчинила злочин у віці, з якого може настати кримінальна відповідальність, і суб'єктом якого може бути лише конкретна особа. В. О. Навроцький визначає спеціального суб'єкта як такий вид суб'єкта, який відрізняється від загального і має всі ознаки загального суб'єкта складу кримінального правопорушення [242, с. 256].

Фізичну особу, що має такі певні ознаки, наприклад, певна професія, посада, громадянство, стать, законодавець визначає як спеціальний суб'єкт у відповідних статтях Особливої частини КК України.

Переходячи безпосередньо до суб'єкта ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва слід зазначити, що кримінальне правопорушення за ст. 212 КК України – це кримінально протиправне діяння зі спеціальним суб'єктом, до яких слід віднести:

– службову особу підприємства, установи, організації незалежно від форми власності;

– особу, яка займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи;

– будь-яку іншу особу, яка зобов'язана сплачувати податки [106].

У такій нормі КК України законодавець детальніше визначив ознаки суб'єкта кримінального правопорушення, зазначивши, що умисне ухилення від сплати податків вчиняє службова особа підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності, або особа, яка здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи, чи будь-яка інша особа, яка зобов'язана їх сплачувати. На нашу думку, така конкретизація, що передбачає безпосереднє включення до диспозиції статті певних категорій платників податків, є зайвою, оскільки намагання перерахувати всіх можливих платників податків у кримінально-правовій нормі є безглуздим. Головною характерною ознакою суб'єкта цього кримінального правопорушення є те, що на нього покладено спеціальний обов'язок, зумовлений наявністю об'єкта оподаткування.

Верховний Суд суб'єктами ухилення від оподаткування розглядає:

1) посадових осіб підприємств, установ, організацій усіх форм власності, на яких покладено відповідальність за правильність обчислення та своєчасність сплати цих платежів, ведення бухгалтерського обліку об'єктів оподаткування, подання бухгалтерських звітів і балансів, податкових декларацій, розрахунків, платіжних доручень й інших відповідних документів. До таких осіб належать, зокрема, керівники, головні (старші) бухгалтери та їх заступники, особи, що фактично виконують їхні обов'язки, а також інші посадові особи, які мають право підпису фінансово-господарських документів.

2. Фізичних осіб – платників податків, встановлених для них законодавством України, а також громадян, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи [175].

Загалом до категорії службових належать особи, які:

– постійно, тимчасово або за спеціальним повноваженням здійснюють функції представників влади чи місцевого самоврядування;

– постійно чи тимчасово обіймають в органах державної влади, місцевого самоврядування, на державних, комунальних підприємствах (ст. 78 Господарського кодексу України) [44], в установах, організаціях посади, пов'язані з виконанням *організаційно-розпорядчих* чи *адміністративно-господарських функцій*, або виконують такі *функції за спеціальним повноваженням*. Причому таким спеціальним повноваженням для виконання зазначених функцій особа може бути наділена: 1) повноважним органом державної влади чи місцевого самоврядування; 2) центральним органом державного управління зі спеціальним статусом [194]; 3) повноважним органом чи 4) повноважною (службовою) особою підприємства, установи, організації; 5) судом; 6) законом.

Стосовно аргументів, за яких Л. П. Брич визначала суб'єкта ухилення від оподаткування, слід зауважити таке:

знаходження в диспозиції статті певного поняття першим не свідчить про його вирішальне значення, якщо вона містить ще й інші самостійні поняття;

у нормах податкового законодавства підстави й порядок сплати податків юридичними та фізичними особами за деякими податками є загальними, а за деякими – відмінними. Платниками акцизного збору й податку на додану вартість є як юридичні, так і фізичні особи, водночас порядок сплати збору та податку для них однаковий;

покарання у вигляді позбавлення права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю призначається судом як основне або додаткове у випадках, коли суд визнає неможливим збереження за особою права займати певну посаду або займатися певною діяльністю [16].

Чимало учених, розглядаючи питання суб'єкта службових кримінальних правопорушень, зазначали, що до представників влади належать особи, повноваження яких поширюються на осіб, що перебувають поза цією системою

органів влади чи управління, тобто не підпорядковані їм за службою, а їхні дії не обмежуються межами певного відомства, системи [26; 8; 130].

Поняття організаційно-розпорядчих обов'язків службової особи не має прямого законодавчого визначення, проте його було сформульовано в абзаці третьому пункту 1 постанови Пленуму Верховного Суду України «Про судову практику у справах про хабарництво». У документі зазначено, що до таких обов'язків належать функції, пов'язані з керівництвом галуззю, трудовим колективом, окремою ділянкою роботи чи виробничою діяльністю працівників на підприємствах, в установах або організаціях незалежно від форми власності. Організаційно-розпорядчі функції виконують керівники міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, державних, комунальних або приватних підприємств, установ й організацій, їх заступники, а також керівники структурних підрозділів (начальники цехів, завідувачі відділів, лабораторії, кафедри), їх заступники й інші особи, які безпосередньо керують роботою підлеглих (майстри, виконроби, бригадири та ін.).

На думку О. Ф. Бантишева, до кола осіб, які виконують організаційно-розпорядчі обов'язки, належать ті, хто в силу покладених на них службових завдань здійснює керівництво діяльністю інших осіб або організовує роботу підлеглих, забезпечуючи виконання ними службових функцій [7, с. 9]. Р. Л. Максимович розширює це поняття, зазначаючи, що такі особи діють від імені юридичних осіб, їхніх філій чи структурних підрозділів, організовуючи або координуючи роботу підлеглого персоналу [124, с. 13].

Водночас, на наш погляд, позиція останнього потребує уточнення, оскільки вона не враховує специфіку діяльності фізичних осіб – підприємців, які хоча й не мають статусу юридичної особи, однак відповідно до чинного законодавства можуть наймати працівників і здійснювати управління їхньою діяльністю, а отже, виконують організаційно-розпорядчі функції в межах своєї господарської діяльності.

Отже, організаційно-розпорядчі функції охоплюють діяльність, пов'язану з керівництвом галуззю, трудовим колективом, окремою ділянкою роботи або

виробничими процесами, що здійснюють у межах юридичних осіб публічного права. Зміст цих функцій полягає в плануванні роботи, організації трудового процесу, забезпеченні виконання виробничих завдань, підтриманні трудової дисципліни, а також у координації дій підлеглих працівників. Виконання таких функцій притаманне керівникам міністерств, центральних органів виконавчої влади, державних і комунальних підприємств, установ, організацій, їх заступникам, а також керівникам структурних підрозділів й особам, що здійснюють безпосереднє керівництво виробничими ділянками (майстрам, виконробам, бригадирам та ін.).

Адміністративно-господарські функції своєю чергою передбачають управління, розпорядження чи контроль за використанням державного, комунального або колективного майна, яке належить юридичній особі публічного права. Вони полягають у встановленні порядку зберігання, обліку, переробки, реалізації майна, а також у здійсненні контролю за ефективністю та законністю цих операцій. Такі функції мають забезпечити раціональне використання майнових ресурсів і збереження державної та комунальної власності в межах відповідних організацій і підприємств.

Аналіз емпіричних даних засвідчує, що у сфері будівництва матеріально відповідальні особи становлять приблизно 49,7 % суб’єктів злочинів, тобто кожен другий злочин у цій галузі вчиняють саме вони. До цієї групи належать комірники, завідувачі складів і баз, майстри будівельних дільниць, водії-експедитори й інші працівники, на яких покладено обов’язки зберігання та обліку матеріальних цінностей. Вони вчиняють розкрадання як урахованих, так і неврахованих будівельних матеріалів, діючи як самостійно, так і в змові з охоронцями, водіями, бухгалтерами матеріальних відділів або посадовими особами будівельних управлінь та корпорацій.

Другу за чисельністю групу становлять службові особи (27,3 %), серед яких кожна третя особа є організатором злочину. Ідеться про виконробів, начальників будівельних дільниць, працівників проєктно-кошторисних інститутів, головних інженерів, механіків й інших керівників служб і підрозділів.

Особливість злочинної діяльності цієї категорії полягає у використанні службового становища, наявності корумпованих і виробничих зв'язків із постачальниками, замовниками, контролюючими органами, а також зловживанні управлінськими повноваженнями. Злочини такого типу зазвичай характеризуються високим рівнем організованості, тривалістю, ретельним плануванням способів розкрадання та приховування слідів протиправної діяльності.

Третю групу становлять особи, які здійснюють бухгалтерські операції та фінансові розрахунки (36,4 %). До неї входять головні (старші) бухгалтери, їх заступники, касири, бухгалтери розрахункових відділів, які мають безпосередній доступ до грошових потоків і фінансової документації. Злочини цієї категорії полягають у розкраданні врахованих або неврахованих коштів, використанні прогалин у банківських, касових і господарських операціях, а також у тривалому приховуванні нестач через маніпуляції з обліком. Примітно, що переважна більшість цих працівників – жінки, що іноді сприяє поблажливому ставленню керівництва (здебільшого чоловіків) і, відповідно, тривалій безкарності злочинних дій. Найпоширенішими є схеми утворення неврахованих надлишків будівельних матеріалів із подальшою їх реалізацією з метою незаконного збагачення.

Окрему групу становлять менеджери будівельних і рієлторських компаній (42,7 %), діяльність яких пов'язана з маніпулюванням потенційними клієнтами, уведенням їх в оману щодо умов чи мети угод. Вони часто діють на підготовчому етапі злочину, забезпечуючи відбір майбутніх потерпілих, створення правдоподібної ділової репутації компанії та оформлення фіктивних договорів інвестування чи купівлі-продажу нерухомості, що дає змогу прикривати шахрайські схеми у сфері будівництва.

Водночас слушною є думка Т. І. Слуцької, яка зазначала, що особа, яка працює в адміністративних органах і не є представником влади, обіймає посаду, пов'язану з виконанням адміністративно-господарських функцій (начальник канцелярії, господарського відділу, гаража тощо), буде службовою особою. Під

час вирішення питання щодо кваліфікації суспільно небезпечного діяння певної особи як кримінального правопорушення у сфері службової діяльності слід мати на увазі, що особа здобуває права службової внаслідок не будь-якого повноваження, а тільки такого, що пов'язане з наданням їй організаційно-розпорядчих чи адміністративно-господарських функцій [204, с. 355]. На думку О. Ф. Бантишева, до осіб, які виконують адміністративно-господарські обов'язки, повинні бути віднесені службовці підприємств, установ, організацій незалежно від форм власності, наділені внаслідок виконуваних ними службових обов'язків і функцій правом розпоряджатися матеріальними цінностями, які завідують обліком, контролем за їх використанням і витратою, ведуть облік виконаної роботи [7, с. 9]. Своєю чергою Р. Л. Максимович зазначає, що особами, які виконують адміністративно-господарські обов'язки, є особи, які від імені власника чи уповноваженого ним органу керують чи розпоряджаються чужим для себе майном [124, с. 12]. З огляду на викладене вище, ми поділяємо думку В. Г. Хашева, який зазначає, що встановити весь перелік посад, обіймання яких пов'язане з виконанням організаційно-розпорядчих або адміністративно-господарських обов'язків, неможливо, оскільки постійно постає потреба у створенні нових і скасуванні деяких наявних посад, потреба в яких уже відпала [249, с. 121].

Підприємець – це фізична особа, яка зареєстрована відповідно до законодавства та займається господарською діяльністю. Його не можна вважати таким, що виконує постійно, тимчасово або за спеціальним дорученням обов'язки службової особи (організаційно-розпорядчі чи адміністративно-господарські). Тому, якщо підприємець здійснює операції з активами, які знаходяться під податковою заставою, без письмового дозволу податкового органу, він не повинен нести відповідальність за вчинення злочину у сфері службової діяльності.

Кримінальні правопорушення у сфері житлового будівництва вчиняють різні категорії осіб, тому, на думку А. П. Запотоцького, їх доцільно умовно поділити на категорії за певними критеріями, а саме:

1) за відношенням до об’єкта будівництва: «внутрішні» суб’єкти – працівники об’єкта, на якому здійснюють будівництво (службові особи, які працюють на ньому й виконують організаційно-розпорядчі або адміністративно-господарські функції); саме вони найчастіше вчиняють крадіжки матеріальних цінностей, розкрадання грошових ресурсів у сфері будівництва, привласнення або розтрату коштів і будівельних матеріалів, завдаючи значної шкоди державі й інтересам приватних осіб; таку діяльність здійснюють як службові, так і неслужбові особи, які безпосередньо беруть участь у процесах будівництва об’єкта, або ж причетні до будівельної галузі загалом); «зовнішні» суб’єкти – особи, залучені до процесу будівництва на підставі угод;

2) за відношенням до процесу будівництва: суб’єкти, які залучені до процесів будівництва, – особи, які безпосередньо працюють на об’єкті будівництва; суб’єкти, які не залучені (не причетні) до процесів будівництва. До цієї категорії можуть належати особи, які вчиняють крадіжки будівельних матеріалів, інструментів й іншого майна, що зберігається на об’єкті будівництва. Зазначені суб’єкти здебільшого вчиняють крадіжки вибірково, періодично та в різних місцях, користуючись вільним доступом до майна як приватних осіб, так й установ, організацій тощо;

3) за кримінально-правовим статусом суб’єктів кримінального правопорушення: «загальні» та спеціальні суб’єкти;

4) залежно від моменту виникнення умислу: особи, умисел на вчинення злочину в яких виник раптово; особи, які вчинюють заздалегідь обдумані кримінальні правопорушення;

5) за кількісно-якісним складом: особи, які вчиняють злочин одноособово (переважно дрібні крадіжки з будівельних майданчиків, складів, об’єктів незавершеного будівництва тощо); особи, які вчиняють кримінальні правопорушення у співучасті, зокрема: групою осіб (переважно крадіжки матеріалів з об’єктів будівництва, доступ до яких сторонніх осіб належно не обмежено, а охорону території та матеріальних цінностей не здійснюють); групою осіб за попередньою змовою (кожний учасник такої групи, діючи

відповідно до змови, сприяє іншим членам групи, відповідає як виконавець, незалежно від характеру виконуваної в спільному злочині ролі); організованою групою або злочинною організацією (здебільшого в процесі вчинення розкрадань, зокрема за участю службових осіб та осіб, яким ввірено майно);

6) за формою працевлаштування правопорушників: особи, які офіційно працюють, оформлені на підприємстві, установі чи організації будь-якої форми власності, відповідно до вимог трудового законодавства й інших нормативно-правових актів, що регламентують трудові відносини; особи, які працюють без укладання будь-яких договорів, порушуючи трудове законодавство;

7) за мотивом вчинення кримінального правопорушення: особи, які вчиняють кримінальне правопорушення з корисливого мотиву, – характерний для більшості злочинів у сфері будівництва; особи, які вчиняють злочин з корисливо-насильницького мотиву, – трапляється рідше, але також наявний серед злочинів у сфері будівництва; особи, які вчиняють кримінальні правопорушення з інших мотивів (через кар'єрні міркування, небажання перевантажувати себе «зайвими» клопотами тощо) [77].

Щодо віднесення суб'єкта ухилення від оподаткування до спеціального в представників юридичної науки жодних сумнівів не виникає. Це зумовлено насамперед тим, що в диспозиції ст. 212 КК України зазначено, що ухилення від сплати податків вчиняє службова особа підприємства, установи, організації, незалежно від форм власності, або особа, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи, чи будь-яка інша особа, яка зобов'язана їх сплачувати. Тобто суб'єкт визначений кримінально-правовою нормою.

Водночас таке визначення суб'єкта не вирізняється конкретністю, оскільки в диспозиції норми лише названо суб'єктів кримінального правопорушення в загальних рисах, не визначено характерні, притаманні їм ознаки чи якості.

Результати аналізу кримінальних проваджень засвідчили, що серед усіх осіб, притягнутих до відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва, 61 % – чоловіки, а 39 %

– жінки; які у 81 % мали вищу освіту (зокрема, економічну (бухгалтерську) – 68 %, технічну – будівельно-технічну – 27 % та ін.); 65 % – є працівниками фінансово-господарських будівельних управлінь і відділів (бухгалтерії), а 80 % – належали до фінансово-керуючих суб'єктів будівельного підприємства (з них 58 % – керівники підприємств й організацій, 29 % – головні бухгалтери, 13 % – заступники або інші працівники бухгалтерій, які виконують функції головного бухгалтера). У 63 % кримінальних проваджень ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) вчиняли організованими групами, а у 80 % випадків ініціатива виходила від керівників суб'єкта підприємницької діяльності у сфері житлового будівництва.

Суб'єкти кримінального правопорушення можуть бути об'єднані однією загальною категорією – платник податків, зборів (обов'язкових платежів). Платниками податків згідно зі ст. 15 ПК України визнають фізичних осіб (резидентів і нерезидентів України), юридичних осіб (резидентів і нерезидентів України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування відповідно до положень ПК України й інших податкових законів, і на яких покладено обов'язок зі сплати податків і зборів [168].

Визначаючи коло платників податків, доцільно проаналізувати поняття «податковий агент», яке згідно з пп. 14.1.180 п. 14.1 ст. 14 ПК України використовують під час організації розрахунків з податку на доходи фізичних осіб. Податковий агент – це юридична або самозайнята фізична особа (зокрема її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ, а також представництво нерезидента – юридичної особи), яка незалежно від організаційно-правової форми, системи оподаткування чи способу нарахування доходу (грошового або негрошового) зобов'язана нараховувати, утримувати та сплачувати податок з доходів фізичних осіб до бюджету від імені та за рахунок платника податку. До обов'язків податкового агента також належать ведення податкового обліку, подання податкової звітності контролюючим органам і несення відповідальності

за порушення вимог податкового законодавства відповідно до положень ПК України [168].

Отже, податковий агент є посередником між платником податку і державою, забезпечуючи правильне, повне та своєчасне утримання і перерахування податку до бюджету, а також виконання фіскальної функції контролю за надходженням податкових платежів.

Серед платників податків у ПК України виокремлено великих платників податків – юридичних осіб, у яких обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує п'ятсот мільйонів гривень або загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за платежами, що контролюють органи державної податкової служби, за такий самий період перевищує дванадцять мільйонів гривень (пп. 14.1.24 п. 14.1 ст. 14 ПК України). Виокремлення таких підприємств пов'язане з особливостями адміністрування розрахунків за податками.

Крім того, усі платники податків згідно з ПК України поділяються на три групи ризику: високий, середній і незначний. Платників податків з незначним ступенем ризику включають до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарні роки, із середнім – не частіше ніж раз на два календарні роки, з високим – не частіше ніж раз на календарний рік (п. 77.2 ст. 77 ПК України). Ступінь ризику визначають здебільшого на основі наявності підстав для проведення позапланової перевірки (ст. 78 ПК України) [168].

Службові й інші особи, які ухиляються від сплати податків, володіють інформацією щодо особливостей проведення окремих процедур, процесів, операцій тощо на різних стадіях будівництва, що дає змогу їм розробляти різні схеми стосовно несплати податків, зборів, обов'язкових платежів.

Платник податку, чиї активи не знаходяться під податковою заставою, не несе кримінальної відповідальності за навмисне несвоєчасне виконання податкових зобов'язань, якщо немає наміру ухилитися від сплати податку. Зазначене пов'язано з тим, що платники податків самостійно визначають порядок і способи задоволення вимог кредиторів за рахунок активів, які не

обтяжені заставними зобов’язаннями. Водночас важливо враховувати, що активи платника податків можуть бути примусово стягнені для погашення його податкового боргу лише на підставі рішення суду [175].

Аналіз судово-слідчої практики щодо злочинів, передбачених ст. 212 КК України, здійснений О. С. Задорожним, засвідчує, що більшість цих кримінальних правопорушень вчиняють службові особи недержавних підприємств (97 %). Серед них: окремі підприємства – 39 %; товариства з обмеженою відповідальністю – 31 %; окремі підприємці – 22 %; закриті акціонерні товариства – 4 %; відкриті акціонерні товариства – 3 %; спільні підприємства – 1 % [71, с. 67].

Вказівка в законодавстві на службову особу означає, що фізична особа повинна мати специфічні ознаки, характерні для суб’єкта, визначеного в примітці до ст. 364 КК України. Згідно з цією нормою, суб’єктами ухилення від сплати податків можуть бути лише ті працівники управлінської сфери юридичних осіб, які, виконуючи організаційно-розпорядчі або адміністративно-господарські функції, несуть відповідальність за ведення та оформлення звітної документації щодо фінансово-господарської діяльності підприємств, установ та організацій, а також за подання цієї документації до податкових органів. Це стосується керівників підприємств й організацій, головних (старших) бухгалтерів, їх заступників або інших працівників бухгалтерій, які виконують функції головного бухгалтера, а також осіб, які тимчасово, за спеціальним уповноваженням (наказом, розпорядженням), виконують обов’язки зазначених осіб і відповідають за ведення бухгалтерського обліку, подачу податкових декларацій, бухгалтерських звітів, балансів й інших документів, пов’язаних з обчисленням і сплатою податків та інших обов’язкових платежів до бюджетів і державних цільових фондів.

Наприклад, *обіймаючи посаду голови та бухгалтера кооперативу ОК «ЖБК «Корона-2» ОСОБА_6 безпосередньо від імені кооперативу здійснював фінансово-господарську діяльність: вишукував генеральних підрядників, субпідрядників будівництва житлового будинку, постачальників*

будівельних матеріалів необхідних для зведення будинку, укладав договори пайової участі в будівництві з громадянами тощо. Тобто через покладені на нього організаційно-розпорядчі й адміністративно-господарські обов'язки голови та бухгалтера кооперативу ОК «ЖБК «Корона-2» ОСОБА_6 був службовою особою. Проте, ігноруючи зазначені вимоги законодавства, заздалегідь розуміючи й усвідомлюючи покладену на нього відповідальність і передбачаючи настання суспільно небезпечних наслідків у вигляді несплати до бюджету податків у значних розмірах, голова та бухгалтер ОК «ЖБК «Корона-2» ОСОБА_6 як службова особа підприємства бажав їх настання та активно сприяв цьому, вчинивши кримінальне правопорушення, передбачене ч. 1 ст. 212 КК України. ОСОБА_6 обвинувачується в умисному ухиленні від сплати податків, що належать до системи оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності, які призвели до фактичного ненадходження до бюджету коштів у значних розмірах, – ч. 1 ст. 212 КК України [215].

Отже, не всі посадовці юридичної особи можуть бути суб'єктами кримінального правопорушення, а лише ті з них, на яких покладено спеціальні повноваження у сфері оподаткування – сплачувати обов'язкові внески державі. Суб'єкт вчинення кримінального правопорушення у таких кримінальних провадженнях є осудною особою, тому питання про його осудність, тобто здатність усвідомлювати свої дії та контролювати їх, майже не виникає. Суб'єктом правопорушення є особа, на яку відповідно до податкового законодавства покладено обов'язок повного та своєчасного обчислення і сплати податків. Поєднання наукових досліджень і практичних рекомендацій дає змогу створити типовий портрет особи, яка ухиляється від сплати податків і зборів (обов'язкових платежів).

Більшість ухилень від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва вчиняють у межах організованих груп (63 % проаналізованих кримінальних проваджень), структура, розподіл ролей та

функції яких залежать від способу ухилення. Організовані групи формуються з двох осіб у 40 % випадків, з трьох – у 34 %, а з чотирьох і більше – у 26 %. У близько 80 % випадків ініціатива ухилення виходила від керівників будівельних підприємств. Кількість учасників таких організованих груп визначають відповідно до потреби в розподілі ролей, ураховуючи технологію ухилення, а тому їх формування здебільшого відбувається за ініціативою організаторів (65 %). У 22 % випадків у податкових схемах брали участь підставні особи, які були номінальними власниками підприємств-підрядників, а також бухгалтери, які спочатку не були обізнані з планами керівників, але за разову винагороду або під приводом працевлаштування погоджувалися виконати протиправні дії, передбачені ст. 212 КК України.

Особи, які своїми діями сприяли платникам податків (виконавцям) в ухиленні від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, несуть відповідальність як співучасники відповідно до ст. 27 КК України й тієї частини ст. 212 КК, за якою кваліфіковано дії виконавця. Зокрема, співучасниками ухилення від сплати обов'язкових платежів слід визнавати працівників податкових органів, які за попередньою змовою з платником податків надали йому завідомо незаконне податкове роз'яснення про відсутність об'єкта оподаткування або про наявність пільг щодо нього.

Дії службових осіб органів державної влади та місцевого самоврядування, які сприяли ухиленню громадянина чи юридичної особи – платника податків від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, також підлягають кваліфікації як співучасть у конкретному кримінальному правопорушенні. Якщо вони діяли з корисливою або іншою особистою заінтересованістю чи в інтересах інших осіб, це може бути кваліфіковано за наявності передбачених законом підстав як відповідне кримінальне правопорушення у сфері службової діяльності.

Працівники підприємств, установ й організацій, функціональні обов'язки яких пов'язані з фінансовою та податковою документацією, але які не несуть відповідальності за загальну фінансову діяльність юридичної особи та за

виконання обов'язку щодо сплати податків чи інших обов'язкових платежів, можуть бути притягнуті до відповідальності як пособники за наявності відповідних підстав (ч. 5 ст. 27 КК України). Особи, які надають консультації безпосереднім виконавцям або фактично складають звітну фінансово-господарську документацію підприємства, але не мають уповноваження підписувати її (в ситуаціях, коли функції бухгалтера виконує інша особа), також підлягають відповідальності за пособництво в ухиленні від сплати податків (ч. 5 ст. 27 КК України).

Для організованих груп, що діють у сфері обігу житла, характерним є високий рівень структурованості та функціональної узгодженості дій учасників. Емпіричні дані засвідчують, що 21 % таких об'єднань вирізняються високим рівнем організованості, а 38 % – мають програмно-цільовий характер діяльності, тобто діють за заздалегідь розробленим планом, спрямованим на досягнення конкретної злочинної мети. У 18 % груп чітко визначено лідера (організатора), який здійснює загальне керівництво, а 22 % мають у своєму складі впливових учасників, що мають суспільний авторитет або адміністративні можливості для прикриття протиправної діяльності.

Важливою ознакою є розподіл ролей між співучасниками з огляду на їх посадові обов'язки або професійні компетенції (37 % випадків), що забезпечує ефективність і конспірацію злочинних дій. Значна частина учасників (45%) володіє професійними знаннями у сфері обігу житла, правочинів з нерухомістю, оцінки майна та фінансових операцій, що забезпечує успішну реалізацію шахрайських схем.

Організатор (лідер) таких груп зазвичай виконує комплекс ключових функцій: розроблення загальної схеми злочинної діяльності – 37 %; безпосередня участь у підготовчих діях – 12 %; утягування співучасників і розподіл ролей між ними – 29 %; загальне керівництво злочинною групою – 37 %; легалізація доходів, одержаних злочинним шляхом, – 10 %; налагодження корупційних зв'язків із працівниками контролюючих і правоохоронних органів – 8 %.

Тож слід зауважити, що суб'єктом визнають усіх посадових осіб юридичних осіб будь-якої форми власності, на яких покладено обов'язок із забезпечення правильності ведення бухгалтерського обліку, подання податкових декларацій, бухгалтерських звітів, балансів, розрахунків, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, а також платників податків – фізичних осіб, які мають об'єкти оподаткування та зобов'язані сплачувати податки, зокрема це:

а) посадові особи, які виконують організаційно-розпорядчі або адміністративно-господарські функції на підприємствах, установах, організаціях у сфері житлового будівництва, які є платниками податків; їх власники чи засновники, що зобов'язані забезпечити обчислення та сплату податків, зборів, інших обов'язкових платежів (організовувати й вести бухгалтерський облік, складати бухгалтерські звіти та податкові декларації, подавати їх до податкових органів тощо), а також законні представники та податкові агенти платників податків – юридичних осіб;

б) фізичні особи, які мають, одержують, передають житлові об'єкти оподаткування або здійснюють діяльність, що є житловим об'єктом оподаткування, а також їх законні представники та податкові агенти, на яких покладено обов'язок обчислення та сплати податків.

Суб'єктивна сторона характеризується умислом – як прямим, так і не прямим. У кожному конкретному випадку суд має встановити рівень фактичної обізнаності особи щодо факту необхідності сплати податків або певних видів платежів і факт усвідомлення нею несплати певних видів податків або платежів. Порушення порядку сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), що сталися внаслідок помилки, спірного тлумачення нормативних документів, оптимізації сплати певних відрахувань, злочинними діями не можуть бути визнані [138].

Кримінальну відповідальність за податкові правопорушення було введено в межах національної правової системи відповідно до історичних змін у соціально-економічних умовах життя суспільства. Аналіз тенденцій розвитку

нормативно-правового регулювання кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків засвідчує, що законодавець одразу орієнтував цей процес на поступову криміналізацію умисної вини особи під час вчинення несплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

Оскільки поняття умисної форми вини стосовно її видів (прямого й непрямого умислу) є загальним (первинним), то першочергово слід визначити саме поняття умисної форми вини. Поняття прямого та непрямого умислу є похідними, тому вони мають ґрунтуватися на визначенні умисної форми вини. На нашу думку, поняття «умисна форма вини» та «прямий і непрямий умисел» можна класифікувати «по вертикалі».

У теорії кримінального права зміст умислу традиційно відображають через аналіз його інтелектуальних і вольових ознак [58]. Інтелектуальний момент умислу іноді називають інтенсивністю свідомості. Ця інтенсивність у контексті умислу (прямого й непрямого) обумовлюється усвідомленням суспільної небезпечності діяння та передбаченням настання суспільно небезпечних наслідків. Оскільки усвідомлення суспільної небезпечності діяння та передбачення настання внаслідок його вчинення суспільно небезпечних наслідків належать до ознак інтелектуального моменту умислу, то вони виникають і формуються у свідомості особи. Отже, особа з умислом діє усвідомлено (як з прямим, так і непрямим), що є однією з основних його характеристик [103].

Слід зазначити, що, незалежно від того, чи бажає особа настання певних суспільно небезпечних наслідків, чи прагне лише вчинити дії, які утворюють об'єктивну сторону конкретного злочинного діяння, вона прагне (свідомо припускає) досягти певного результату. Тобто особа з умислом у будь-якому випадку діє цілеспрямовано. Цілеспрямованість означає не лише досягнення певного результату, а й реалізацію бажання особи на вчинення злочинних дій [31].

Отже, умисна форма вини – це психічне ставлення суб'єкта до вчинюваного ним кримінального правопорушення, за якого інтелектуальний

момент полягає у свідомому ставленні до суспільно небезпечного діяння, а вольовий – у цілеспрямованості злочинної діяльності.

Проблема встановлення наявності умислу в особи на ухилення від сплати обов'язкових внесків державі є одним з найскладніших питань, що постають під час розслідування та судового розгляду кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Слушно зазначають у науково-практичній літературі «доволі складною справою є встановлення суб'єктивної сторони цього кримінального правопорушення, який згідно із законом характеризується наявністю тільки умисної вини» [13, с. 47].

Ця стаття передбачає кримінальну відповідальність не за факт несвоєчасної сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а за умисне ухилення від їх сплати. У цьому контексті суд повинен встановити, що особа мала намір не сплачувати належні податки, збори й інші обов'язкові платежі в повному обсязі або частково. Про наявність умислу на ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів можуть свідчити: відсутність податкового обліку або його ведення з порушенням встановлених норм; спотворення даних в обліковій або звітній документації; неоприбуткування готівки, отриманої за виконання робіт чи надання послуг; ведення подвійного (офіційного й неофіційного) обліку; використання банківських рахунків, про які не повідомлено органи Державної податкової служби; завищення фактичних витрат, що включають до собівартості реалізованої продукції, тощо [175; 190]. Ухилення від сплати податків є цілеспрямованими діями платників податків, які дозволяють їм зменшити чи повністю виключити сплату податкових зобов'язань до бюджету чи державних цільових фондів. Основними ознаками ухилення від сплати податків є умисел у діях платників податків і спрямованість на незаконне зниження податкових зобов'язань. У зв'язку з цим ненавмисні дії (бухгалтерська помилка, помилка в підрахунку результатів фінансово-господарської діяльності тощо) не можна розглядати як ухилення від сплати податків. Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) характеризується з інтелектуального боку

усвідомленням винною особою суспільно небезпечного характеру свого діяння та передбаченням неминучості настання суспільно небезпечних наслідків як його результату. Особа усвідомлює, що суспільно небезпечні наслідки її дій настануть неминуче, адже необґрунтовану податкову вигоду можна отримати лише у випадку, якщо кошти від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) не надійдуть до відповідних бюджетів або державних цільових фондів. Отже, умисел у разі умисного ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є прямим, оскільки, якщо умисел непрямий, інтелектуальний момент характеризується тим, що особа передбачає суспільно небезпечні наслідки своїх дій лише як можливі (ймовірні) [220, с. 165].

Отже, необхідно враховувати, що подія злочину, передбаченого ст. 212 КК України, є лише за сукупності таких обов'язкових умов:

факт несплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, які належать до системи оподаткування та введені в установленому законом порядку;

об'єкт оподаткування передбачений відповідним законом; платник податку, збору, іншого обов'язкового платежу визначений як такий відповідним законом;

механізм справляння податків і зборів (обов'язкових платежів), їх ставки та пільги щодо оподаткування визначені законами про оподаткування.

Підтвердженням важливості аналізу суб'єктивної сторони умисного ухилення від сплати податків є те, що це питання розглядають у судовій практиці. Зокрема, це відображено в рекомендаційному роз'ясненні, що міститься в п. 3 постанови Пленуму Верховного Суду України від 8 жовтня 2004 року № 15 «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів». Згідно з цим роз'ясненням, про умисел в ухиленні від сплати податків можуть свідчити такі дії: викривлення в обліковій чи звітній документації; неоприбуткування готівкових коштів, отриманих за виконання робіт чи послуг; ведення подвійної (офіційної та неофіційної) бухгалтерії; використання банківських рахунків, про які не повідомлено органи державної податкової

служби; завищення фактичних витрат, що включають до собівартості реалізованої продукції, тощо.

Це роз'яснення безумовно сприяє належному правозастосуванню у справах, що стосуються злочину, передбаченого ст. 212 КК України, оскільки стисле формулювання диспозиції відповідної норми не дає змоги зробити висновок про те, що певні об'єктивні вияви можуть свідчити про форму вини діяння. Водночас слід зазначити, що наявність лише одного з окреслених об'єктивних виявів може бути недостатнім для підтвердження саме умисного ухилення від сплати податків. Зокрема, це стосується використання банківських рахунків, про які не повідомлено органи державної податкової служби. Можна припустити, що неповідомлення про існування банківського рахунку могло статися через недбалість, а отже, його подальше використання може бути також наслідком недбалості. Такий висновок може стосуватися і неоприбуткування готівкових коштів або їх частини, що також може бути наслідком недбалості відповідальної особи.

Натомість беззаперечним підтвердженням умислу на ухилення від сплати податків є дії, такі як ведення подвійної (офіційної та неофіційної) бухгалтерії, оскільки в цьому випадку виключена можливість вчинення таких дій з необережності [155, с. 371–372]. У цьому контексті слід акцентувати на позиції А. Смирнової, яка стверджує, що в разі вчинення злочину, передбаченого ст. 212 КК України, з непрямим умислом, кримінально-правова кваліфікація вимагає доведення правозастосовувачами усвідомлення винною особою суспільно небезпечного характеру свого діяння, яке полягало в невиконанні обов'язку зі сплати податків. Необхідно довести, що винна особа передбачала настання суспільно небезпечних наслідків свого діяння, пов'язаного з ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Отже, за характером такого діяння та його кількісними характеристиками вина передбачає ухилення від своїх обов'язків щонайменше на суму, що становить значну шкоду згідно з ч. 1 ст. 212 КК України. Крім того, вольова ознака за непрямого умислу характеризується тим, що винна особа не бажала, але свідомо допускала

настання конкретних, у кількісному вираженні, суспільно небезпечних наслідків свого суспільно небезпечного діяння (ухилення). Ознаки непрямого умислу для кваліфікації складу злочину за ст. 212 КК України мають важливе значення, з огляду на специфіку податкових правовідносин і значний обсяг законодавства, що має забезпечити правове регулювання податкової системи країни. Часто винні в ухиленні особи у своїх показаннях стверджують про суперечливість і конфліктність положень податкового законодавства, що призвело до ухилення від сплати ними податків, зборів (обов'язкових платежів) [205, с. 91].

Своєю чергою В. О. Останін акцентував, що специфічність рис інтелектуального моменту умислу особи, яка вчиняє ухилення від сплати податків, зумовлена рівнем спеціальних знань осіб, які вчиняють відповідне діяння. Учений дійшов висновку, що під час вчинення податкового злочину інтелектуальний момент обтяжується та ускладнюється необхідністю охоплення свідомістю особи ще й таких фактичних обставин: 1) діяльність, якою вона займається, утворює об'єкти оподаткування або є підставою для оподаткування; 2) наявність фактичного обов'язку, що встановлений законом, з обчислення, нарахування, перерахування та сплати податкових внесків; 3) немає правових підстав для звільнення від оподаткування або одержання пільг за податками [158, с. 94; 159].

Такий підхід є дискусійним, оскільки усвідомлення того, що певна діяльність утворює об'єкти оподаткування, фактично охоплене усвідомленням наявності в особи податкового обов'язку, а тому, на наш погляд, немає підстав для виокремлення першої з окреслених обставин, оскільки вона охоплена другою з них. Крім того, можна висловити зауваження щодо виокремленої третьої підстави, оскільки використання пільг в оподаткуванні не завжди має спільні риси за об'єктивною стороною з умисним ухиленням, а тому виокремлення відповідної обставини не може стосуватися всіх без винятку випадків ухилення від сплати податків.

Щодо кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, вольовий момент умислу полягає в тому, що особа прагне настання суспільно

небезпечних наслідків у вигляді ненадходження коштів до відповідних бюджетів. Такі кошти можуть перейти в розпорядження злочинця лише в разі, якщо не надійдуть до бюджетів або державних цільових фондів. Платник податків, здійснюючи законну господарську діяльність, одночасно створює умови для незаконної мінімізації податкових зобов'язань. Здебільшого, вчиняючи кримінальне правопорушення, передбачене ст. 212 КК, особа керується корисливим мотивом. Суспільно небезпечні наслідки цього злочину мають грошово-матеріальний характер, а факт того, що держава недоотримує певну суму коштів, засвідчує, що ці кошти залишаються або безпосередньо в особи, яка вчиняє таке ухилення, або в особи, в інтересах якої вчинено такі дії. Отже, можна стверджувати, що здебільшого в осіб, які вчиняють кримінальне правопорушення, передбачене ст. 212 КК, наявний корисливий мотив, який, хоча й не впливає на кваліфікацію дій особи, відіграє важливу роль у формуванні злочинного умислу особи.

Немає беззаперечних підстав стверджувати, вважає Л. Брич, що ухилення від сплати обов'язкових внесків державі можуть здійснювати лише з прямим умислом. Вольове ставлення до суспільно небезпечних наслідків ухилення від сплати обов'язкових внесків державі може виявлятися як у формі бажання цих наслідків (прямий умисел), так і у формі свідомого допущення їх настання (непрямий умисел) [14, с. 74]. На думку дослідниці, коли особа прагне залишити в себе суму несплаченого платежу й незаконно збагатитися за рахунок цього, вона бажає настання суспільно небезпечних наслідків ухилення від сплати обов'язкових внесків державі, що свідчить про наявність прямого умислу. За непрямого умислу особа байдуже ставиться до факту ненадходження відповідних сум у бюджети чи державні цільові фонди або до заподіяння шкоди державі, переслідуючи іншу мету (наприклад, використання несплачених сум на розвиток виробництва чи збільшення оплати праці).

Отже, здійснений аналіз видів умислу в разі ухилення від сплати податків виявляє неоднозначність цього питання, що, безперечно, спричиняє складнощі в його практичному вирішенні. Зазначене пов'язано з тим, що правозастосовувач

повинен у кожному окремому випадку визначити, чи є намір досягнення суспільно небезпечних наслідків обов'язковою характеристикою конкретного злочину, або ж вину можна встановити й без такої ознаки.

Мотив і мета як психічні ознаки є характерними для будь-якої свідомої вольової поведінки особи. Їх основою є потреби й інтереси людини. На відміну від вини, поняття мотиву та мети кримінального правопорушення не закріплено на законодавчому рівні. Слушною є думка П. Л. Фріса про те, що мотив злочину – це спонукання до його вчинення, а мета – уявлення про його суспільно небезпечний наслідок, про ту шкоду інтересам, охоронюваним кримінальним законом, яка завідомо для винного буде завдана і яка є для нього бажаною. У процесі задоволення потреб мотиви можуть змінюватися і розширюватися. Поведінка переважно є мотивованою, тобто визначаються разом і мотиви, але вони можуть бути нерівнозначними. Деякі з них є основними, інші виконують роль додаткових. Особа керується здебільшого основними (панівними) мотивами. Саме в таких мотивах найбільше виявляється суспільна небезпечність особи злочинця. Вона така, яким є мотив її злочинної поведінки, адже мотив – це явище особистісне, пов'язане з індивідуальними особливостями людини. Мета кримінального правопорушення – це уявлення особи про бажаний кінцевий результат власної діяльності, який формується у свідомості особи як ідеальний наслідок поведінки, до настання якого прагне винний, вчиняючи кримінальне правопорушення [246]. Надаючи кримінально-правову характеристику будь-якого вчиненого кримінального правопорушення, слід розглядати не тільки ознаки складу протиправного діяння, що є обов'язковими, а й факультативні ознаки, що були під час вчинення певного суспільно небезпечного діяння.

Мотив, стверджує К. М. Огороднік, має вирішальне значення для розмежування умисного ухилення від сплати податків і неправомірної несплати податків з необережності, яку вчиняють, наприклад, під час здійснення аналізованої вище оптимізації податків. За умисного ухилення в особи є внутрішнє спонукання одержати матеріальну вигоду шляхом надання видимості законності певної операції, проведення її в спосіб, який забезпечив би правомірні

передумови для сплати податку в меншому обсязі. Натомість під час несплати внаслідок оптимізації, в особи немає внутрішнє спонукання одержати матеріальну вигоду, надаючи видимість правомірності певних операцій, оскільки в неї є внутрішнє спонукання одержати відповідну вигоду, використовуючи легальні механізми для сплати податків у меншому обсязі [156, с. 271].

Метою ухилення від оподаткування може бути досягнення певного результату, а в окремих випадках – кількох результатів. Це залежить від рівня обізнаності особи та її бажання досягти конкретного результату, тобто від інтелектуального й вольового аспектів умислу. Це означає, що за однакових умов, але в різних ситуаціях зміст мети (обсяг бажаного протиправного наслідку) може відрізнятися. Зміст мети ухилення від оподаткування передбачає загальні (притаманні будь-якому ухиленню) й особливі (характерні для конкретного ухилення) елементи, які частково визначають різною мотивацією цього правопорушення. Загальна мета ухилення від оподаткування полягає в прагненні уникнути сплати державі належних коштів.

Отже, першочергового значення в контексті предмета дослідження набуває необхідність аналізу факторів, які можуть свідчити про належне усвідомлення особою суспільної небезпечності ухилення; мотив і мета ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів) характеризують особу суб’єкта кримінального правопорушення та можуть бути різними, однак на кваліфікацію кримінального правопорушення, передусім в умовах саме воєнного часу, не впливають.

2.3. Кваліфікація кримінального правопорушення та звільнення від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва

Своєчасна сплата податків, зборів та інших обов'язкових платежів платниками податків є свідченням їх належного виконання конституційного обов'язку та сприяє наповненню бюджетів на всіх рівнях в Україні. Проте з початку повномасштабного вторгнення рф це питання стало ще актуальнішим, оскільки нагальною є потреба в значних витратах на оборону країни. Тому надзвичайно важливо продовжувати розвиток економіки України в цих складних умовах. Однак досі трапляються випадки ухилення від сплати податків і зборів, передусім у сфері житлового будівництва, за які передбачена кримінальна відповідальність. Саме визначення кваліфікаційних особливостей цього виду відповідальності в сучасних умовах спричиняє чимало складнощів під час притягнення осіб до відповідальності та призначення покарання.

Кримінальна відповідальність є одним з основних інститутів кримінального права. Вона забезпечує реалізацію правоохоронних відносин, що виникають у випадку вчинення кримінального правопорушення. Вчинення особою суспільно небезпечного діяння завдає шкоди найважливішим інтересам суспільства, які охороняє закон. Захист цих інтересів є одним із пріоритетних завдань держави. Для його реалізації застосовують різноманітні заходи правового, соціального й економічного характеру, з яких найсуворішим є кримінально-правовий. Основним методом реалізації кримінально-правового впливу є притягнення винної особи до кримінальної відповідальності. Однак для цього необхідна наявність правових норм, які визначають правила поведінки в суспільстві. До таких правил належать закон і його система у вигляді законодавства.

Кваліфікація є ключовим аспектом у процесі розгляду будь-якого кримінального провадження. 1947 року вчені в галузі кримінального права схарактеризували кваліфікацію як процес встановлення відповідності

конкретного діяння ознакам певного складу кримінального правопорушення, що передбачений кримінальним законодавством [200].

У правоохоронній практиці питання кваліфікації має важливе значення. Коректна юридична оцінка дій особи або її поведінки після вчинення злочину є необхідною умовою для забезпечення законності в правосудді. Помилка в кваліфікації може призвести до необґрунтованого засудження або виправдання особи, а також застосування до винного норм КК України, що не охоплюють усі кримінально-правові ознаки вчиненого діяння чи поведінки після злочину.

У науковій літературі є чимало визначень терміна «кваліфікація злочинів/кримінальних правопорушень» або «кримінально-правова кваліфікація». Наприклад, кваліфікацію кримінальних правопорушень розглядають як процес встановлення відповідності конкретного діяння ознакам певного кримінального правопорушення, передбаченого кримінальним законодавством [105]; встановлення і юридичне закріплення точної відповідності між ознаками вчиненого діяння та ознаками складу кримінального правопорушення, передбаченого кримінально-правовою нормою [107]; вибір чи підшукування відповідного кримінального закону й підведення під нього кримінального правопорушення, що інкримінують особі [100]; логічний процес визначення юридичної оцінки кримінального правопорушення, який фіксують у відповідних юридичних актах (процесуальних документах) і має правові наслідки; а також кримінально-правова оцінка вчиненого діяння, що передбачає вибір і застосування тієї кримінально-правової норми, яка найкраще відображає його ознаки; правозастосовна діяльність, що полягає в застосуванні кримінально-правових норм до конкретного випадку вчинення суспільно небезпечного діяння [142] тощо.

У літературі значною є кількість трактувань терміна «кваліфікація». Деякі автори пропонують оригінальні визначення цього поняття, натомість інші переосмислюють формулювання, що вже є в наукових джерелах. З огляду на зазначене, можна дійти висновку, що термін «кваліфікація» здебільшого розглядають у контексті процесу кваліфікації – діяльності певних суб’єктів, яка

полягає в оцінці та встановленні відповідності (тотожності, ідентичності) між фактичними і юридичними ознаками вчиненого особою діяння (між ознаками вчиненого діяння та ознаками складу кримінального правопорушення, або ознаками діяння, що не є кримінально протиправним, чи ознаками посткримінальної поведінки особи, визначеними кримінальним законом). Також термін охоплює результат цієї діяльності – юридичне закріплення встановленої відповідності (тотожності, ідентичності) й визначення кримінально-правової норми (статті (частини статті) КК України), що підлягає застосуванню [2].

У кримінальному праві, зазначає В. О. Навроцький, кваліфікація кримінального правопорушення полягає у встановленні повної відповідності між ознаками фактично вчиненого діяння та ознаками складу (складів) кримінального правопорушення, визначеного однією або кількома кримінально-правовими нормами. Тобто кваліфікація кримінального правопорушення дає змогу визначити, яке саме правопорушення було вчинено і які норми його регулюють [136].

Кваліфікацію можна пов’язувати не лише з учиненням кримінального правопорушення. Є також кваліфікація (кримінально-правова оцінка) дій, які не є кримінально протиправними, хоча й передбачені КК України. Це, зокрема, стосується кваліфікації малозначних діянь і дій, учинених за наявності обставин, що виключають кримінальну протиправність. Крім того, є кваліфікація (кримінально-правова оцінка) посткримінальної поведінки особи.

Визначення того, що під час кваліфікації аналізують два окремі об’єкти: конкретне кримінальне правопорушення як елемент матеріального світу та кримінально-правову норму як категорію надбудови, і між ними встановлюють відповідність, – є основним досягненням науки кримінального права. Тому такий правовий підхід вважають загальновизнаним у сучасній кримінально-правовій науці [142, с. 4].

Кваліфікація кримінального правопорушення, а також кваліфікація дій, які не є кримінально протиправними, і кваліфікація посткримінальної поведінки особи підпадають під ширше (родове) поняття «кримінально-правова

кваліфікація» та пов’язані між собою як родові та видові категорії. Ця наукова позиція викликає різні думки серед дослідників. Наприклад, В. О. Навроцький стверджує, що «кримінально-правова кваліфікація є явищем вищого порядку, ніж кваліфікація кримінального правопорушення. Вона охоплює не лише правову оцінку суспільно небезпечних дій, що містять склад кримінального правопорушення, а й інші випадки, такі як дії неосудних осіб, дії в умовах необхідної оборони, затримання особи, яка вчинила кримінальне правопорушення, або в інших ситуаціях, що виключають кримінальну протиправність [136, с. 6–12]. Водночас М. І. Панов вважає, що таке широке розуміння терміна «кримінально-правова кваліфікація» навряд чи можна схвалювати. Учений доводить, що предметом правового регулювання кримінального права є кримінальне правопорушення та покарання або інші заходи кримінально-правового характеру, які застосовують за його вчинення. Відповідно до предмета (об’єкта) кваліфікації, слід ураховувати лише ті суспільно небезпечні дії, які закон про кримінальну відповідальність визнає кримінальними правопорушеннями. Інші дії, які не є кримінальними правопорушеннями, хоча й можуть бути об’єктивно суспільно небезпечними (наприклад, дії осіб, які не підлягають кримінальній відповідальності, або дії, що не є протиправними в кримінально-правовому сенсі, такі як дії в стані необхідної оборони, під час затримання особи, що вчинила кримінальне правопорушення, або в умовах крайньої необхідності), не можна вважати об’єктами кримінально-правової кваліфікації. Ідеться про розмежування між кримінальними правопорушеннями та діями, які мають суттєву схожість з ними, але не є кримінальними правопорушеннями, оскільки є правомірними. Тому кримінально-правову кваліфікацію слід розглядати лише як кваліфікацію суспільно небезпечних дій, які кримінальний закон визначає як кримінальні правопорушення [85, с. 23].

Подальший розвиток поняття кваліфікації відбувався в наукових працях різних учених-правників (І. О. Зінченко, В. В. Кузнєцов, А. В. Савченко та ін.). Усі вони розглядають кваліфікацію не лише як процес визначення точного

співвідношення між ознаками діяння та ознаками складу злочину, передбаченого кримінальним законодавством, а й як юридичне закріплення встановленої відповідності [81; 117; 243].

На думку В. В. Антипова та В. І. Антипова, кримінально-правова кваліфікація є загальнішим поняттям. У кожному конкретному випадку вона може призвести як до кваліфікації кримінального правопорушення, так і до висновку про відсутність у діях або бездіяльності особи ознак складу кримінального правопорушення [2, с. 6]. Своєю чергою Є. Л. Стрельцов зазначає, що кваліфікація діяння починається з моменту вирішення питання про можливість (або неможливість) притягнення особи до кримінальної відповідальності за вчинення суспільно небезпечного діяння, підставою для якого є необхідність встановлення в такому діянні складу кримінального правопорушення. Тобто кваліфікація безпосередньо пов’язана зі складом кримінального правопорушення, що традиційно визначають як сукупність закріплених у кримінальному законі ознак, за наявності яких суспільно небезпечне діяння визнають таким правопорушенням. У кожному складі кримінального правопорушення виокремлюють чотири елементи: об’єкт, об’єктивну сторону (цю сукупність називають об’єктивними елементами складу правопорушення), суб’єкт і суб’єктивну сторону (суб’єктивні елементи складу правопорушення). У своїй єдності ці об’єктивні та суб’єктивні ознаки утворюють склад кримінального правопорушення. Загалом слід ураховувати, що склад кримінального правопорушення – це формула, модель конкретного кримінального правопорушення, визначена в кримінально-правовій нормі. Кожна кримінально-правова норма, кожна частина статті КК України має власну формулу кримінального правопорушення [223].

Отже, *кваліфікацією слід вважати встановлення та юридичне закріплення точної відповідності між ознаками вчиненого діяння та ознаками складу кримінального правопорушення, передбаченого кримінальним законом. Кваліфікація є певним розумово-логічним процесом, який здійснюють за*

законами формальної логіки з використанням таких методів, як дедукція і індукція, аналіз і синтез, сходження від абстрактного до конкретного.

Кваліфікація надає точну юридичну та соціально-політичну характеристику вчиненого діяння. Зокрема, кримінально-правова кваліфікація є оцінкою діяння (поведінки) особи з позицій кримінального права, що передбачає визначення його кримінально-правових (кримінально значущих) ознак, встановлення відповідної кримінально-правової норми, яка підлягає застосуванню, а також перевірку відповідності (тотожності, ідентичності) ознак вчиненого діяння ознакам конкретної кримінально-правової норми. Кваліфікація посткримінальної поведінки особи є оцінкою такої поведінки з позицій кримінального права, що передбачає визначення її кримінально-правових (кримінально значущих) ознак, встановлення відповідної кримінально-правової норми, яка підлягає застосуванню, а також перевірку відповідності (тотожності, ідентичності) ознак посткримінальної поведінки особи ознакам, визначеним відповідною кримінально-правовою нормою, що регулює таку поведінку [243, с. 14].

Кожне кримінальне правопорушення має безліч ознак, проте не всі з них враховують під час кваліфікації, необхідно відібрати лише ті юридично значущі об’єктивні й суб’єктивні ознаки, які належать до складу конкретного вчиненого діяння. І якщо їх сукупність буде відповідати сукупності передбачених законом ознак, то це свідчить про наявність у діях винної особи складу певного кримінального правопорушення, а відсутність принаймні однієї з ознак – про відсутність у діях особи конкретного складу кримінального правопорушення.

Кваліфікація як розумовий процес полягає в послідовному встановленні точної відповідності всіх ознак конкретного суспільно небезпечного діяння ознакам складу кримінального правопорушення, закріпленого кримінальним законом. Процес кваліфікації проходить низку етапів, на кожному з яких здійснюють певний цикл пізнання всіх обставин провадження, наслідки якого відображають у процесуальних документах – постановах слідчого та прокурора, ухвалах і вироках суду.

Зокрема, ст. 212 КК України передбачає кримінальну відповідальність за порушення податкового законодавства, зокрема щодо здійснення житлового будівництва. Водночас така норма передбачає встановлення факту порушення конкретної податкової норми, що призвело до несплати податків. Встановлення факту порушення податкового законодавства, а також фактичного ненадходження внаслідок цього коштів до бюджетів (цільових фондів) здійснюють за спеціальною законодавчою процедурою, тобто шляхом проведення податкової перевірки, за результатами якої складають такі документи, визначені Податковим кодексом України: 1) акт перевірки (у разі наявності порушень податкового законодавства); 2) довідка (у разі відсутності порушень податкового законодавства) [161; 168].

Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), вважають О. Баїк і З. Грицак, має всі ознаки кримінальної відповідальності, з огляду на особливості податкових відносин. Ознаками кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є те, що вона: 1) передбачена нормами КК України, КПК України й інших нормативно-правових актів; 2) є кримінально-правовою гарантією сплати податків, зборів (обов'язкових платежів); 3) встановлюється в разі умисного ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) [264].

У кримінально-правовій нормі щодо ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) передбачено три види кримінальних правопорушень, які диференціюють, зокрема, за розміром несплачених коштів, які особа зобов'язана сплатити, а саме: у значному (у 3 тисячі й більше разів перевищує встановлений законом неоподатковуваний мінімум доходів громадян – якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів – 4 540 500 грн), великому (у 5 тисяч і більше разів перевищує встановлений законом неоподатковуваний мінімум доходів громадян – 7 567 500 грн) або особливо великому (у 7 тисяч і більше разів перевищує встановлений законом неоподатковуваний мінімум доходів громадян –

10 594 500 грн) розмірах, про що безпосередньо зазначено в примітці до ст. 212 КК України [106].

Аналізуючи ці положення, зазначимо, що слід ураховувати суму несплачених податків (без урахування штрафів та/або пені). Хоча КК України використовує термін «неоподаткований мінімум доходів громадян», п. 5 розділу XX ПК України зазначає, що для кваліфікації адміністративних або кримінальних правопорушень суму неоподаткованого мінімуму визначають на рівні податкової соціальної пільги, яка встановлена пп. 169.1.1 ПК України для відповідного року [168].

Згідно з пп. 169.1.1 ПК України, розмір податкової соціальної пільги становить 50 % від прожиткового мінімуму для працездатних осіб (у розрахунку на місяць), який визначений законом на 1 січня звітного податкового року [168].

Закон України «Про Державний бюджет України на 2025 рік» (ст. 7) традиційно підвищив розмір прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановивши його на рівні 3028 грн з 1 січня 2025 року [174]. Тому підвищення прожиткового мінімуму автоматично привело до зміни (збільшення) порогів для притягнення до кримінальної відповідальності. Тож з 1 січня 2025 року розрахунок розміру шкоди, завданої злочином, за яким кваліфікують дії особи, здійснюють на основі розміру податкової соціальної пільги, що становить 1513,5 грн. Отже, кримінальна відповідальність особи за умисне ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів 2025 року настає, якщо мінімальна сума фактичного ненадходження податків до бюджетів перевищує порогове значення в три тисячі неоподаткованих мінімумів доходів громадян, тобто 4 540 500 грн.

Важливо зазначити, що під час визначення розміру коштів, які не надійшли до бюджетів унаслідок ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, не враховують нараховані або сплачені штрафи та пеню.

Крім неоподатковуваного мінімуму доходів громадян, критерієм оцінного поняття можна було б застосовувати такий показник, як питома вага несплаченої суми податків, від загальної суми податкових внесків, що підлягають сплаті

відповідно до податкового законодавства. Ставлення особи до виконання конституційного обов'язку сплачувати податки слід враховувати під час притягнення особи до кримінальної відповідальності. Очевидно, що особа, яка повністю не сплачує податкових внесків або ухиляється від сплати їх більшої частини, має значно вищий ступінь суспільної небезпечності, ніж особа, яка приховує певну частину об'єкта оподаткування та сплачує податок не в повному обсязі, обдурюючи державу в межах 10–20 % належних сплаті коштів, навіть якщо сума несплати буде становити великий чи особливо великий розмір.

Своєю чергою В. Волошин зазначає, що також важливо зважати, що під час визначення розміру коштів, що не надійшли до бюджету внаслідок ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів під час планової документальної перевірки, здебільшого аналізують повноту сплати податків за кілька попередніх років, тому корисним буде передбачити порогові значення для притягнення до кримінальної відповідальності за попередні роки [37].

Відповідальність за ст. 212 КК України може наставати лише за сукупності обов'язкових умов, коли несплачені податки, збори й інші обов'язкові платежі мають бути частиною системи оподаткування та введені відповідно до вимог закону; об'єкт оподаткування має бути законним і підлягати регулюванню нормами законодавства; платник податку, збору або іншого обов'язкового платежу повинен бути встановлений законодавством; механізм стягнення податків і зборів (обов'язкових платежів), їх ставки, а також податкові пільги мають бути визначені законами, що регулюють оподаткування [175].

Необхідно розрізняти ухилення від сплати обов'язкових платежів і несвоєчасну їх сплату, якщо немає умислу на несплату. Особа, яка не мала наміру ухилитися від сплати цих платежів, а не сплатила їх з інших причин, може бути притягнута лише до відповідальності, передбаченої законом, за порушення податкового законодавства, що стосується обчислення та сплати цих платежів. Згідно із законодавством у сфері оподаткування, таке діяння вважають фінансовим (податковим) правопорушенням [175].

Водночас положення ч. 6 ст. 368 КПК України [108] передбачають, що під час вибору й застосування норми закону України про кримінальну відповідальність за суспільно небезпечне діяння під час ухвалення вироку суд ураховує висновки щодо застосування відповідних норм права, викладені в постановах Верховного Суду, практика якого засвідчила, що вирішальним фактором під час розгляду обвинувального акта за ознаками кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, є встановлення та доведення наявності умислу на ухилення. Тому закономірно у 82 % випадків винесення обвинувальних вироків пов'язане з умовами визнання обвинуваченим власної вини [244].

Керівники та бухгалтери, наприклад, забудовника, його структурних підрозділів, а також особи, які здійснюють сплату податків (тимчасово виконують обов'язки, особи, що діють на підставі довіреності), можуть бути потенційними фігурантами в провадженнях за ст. 212 КК України. Це стосується осіб, на яких покладено обов'язки ведення бухгалтерського обліку, подання податкових декларацій, бухгалтерських звітів, балансів, розрахунків й інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою обов'язкових платежів до бюджетів і державних цільових фондів, а також які мають право підпису фінансових документів.

Кримінальна відповідальність за ст. 212 КК України може наставати й за підбурювання та пособництво у вчиненні цього кримінального правопорушення. Наприклад, дії керівників і власників підприємств, які дали вказівку своїм підлеглим підписати або подати до податкових органів неправдиву (сфальсифіковану) звітність, не сплатити податки або сплатити їх не в повному обсязі, суди кваліфікують за відповідною нормою. Звільнення з посади не звільняє від кримінальної відповідальності. Несплата податків через недбалість виключає їх кваліфікацію за ст. 212 КК України. Однак це не звільняє від кримінальної відповідальності загалом. Залежно від кваліфікації дій з ухилення від сплати податків за певною частиною ст. 212 КК України, строк давності притягнення до відповідальності може становити від двох до десяти років [47].

Кожен, хто став частиною організованої групи, є не лише її учасником, а й членом, незалежно від його місця та ролі, яку він виконує під час реалізації об'єктивної сторони ухилення від сплати податків. Дії, вчинені членами організованої групи, не можна вважати співвиконавськими в традиційному значенні цього терміна. Відповідно до чинного законодавства, у випадку вчинення злочину за попередньою змовою групою осіб співвиконавцями є лише ті особи, які безпосередньо брали участь у процесі вчинення кримінального правопорушення, тобто в його об'єктивній стороні. Проте, коли злочин вчиняють організованою групою або злочинною організацією у сфері житлового будівництва, усіх членів цієї групи чи організації вважають такими, що беруть участь у злочині, незалежно від їхньої ролі – чи то виконавця, співвиконавця, організатора, підбурювача, чи пособника. Це випливає зі змісту ч. 2 ст. 30 КК України: «інші учасники організованої групи чи злочинної організації підлягають кримінальній відповідальності за кримінальні правопорушення, у підготовці або вчиненні яких вони брали участь, незалежно від тієї ролі, яку виконував у кримінальному правопорушенні кожен із них» [106]. Організатор чи керівник групи підлягає кримінальній відповідальності за їх організацію чи керівництво ними у випадках, передбачених відповідними статтями Особливої частини КК України, а також за всі вчинені організованою групою кримінальні правопорушення, якщо вони охоплені його умислом. Інші учасники організованої групи несуть кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків, у яких вони брали безпосередню участь, а також за кримінальні правопорушення, у підготовці яких вони брали участь [205].

Наприклад, *слідство встановило, що підприємство належало до групи суб'єктів господарювання, які відображали операції з виконання будівельно-монтажних робіт і пов'язаних із цим послуг. У період з 2018 до 2022 року на рахунки такого платника податків зараховували кошти від інших юридичних осіб, зокрема з джерелом походження державного та місцевого бюджетів. У порушення прямих вимог чинного законодавства податкові зобов'язання з податку на додану вартість не декларували, дохід від здійснення господарської*

діяльності приховували. Ці дії службових осіб платника податків призвели до ухилення від сплати податків на загальну суму понад 33 млн гривень. Детективи БЕБ повідомили фігуранту про підозру у вчиненні кримінальних правопорушень, передбачених ч. 3 ст. 212 КК України (умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та ч. 1 ст. 366 КК України (складання, видача службовою особою завідомо неправдивих офіційних документів, внесення до офіційних документів завідомо неправдивих відомостей)) [33].

Отже, слід акцентувати на необхідності врахування всіх форм співучасті (за винятком злочинної організації) під час розроблення закону про кримінальну відповідальність як кваліфікуючих та особливо кваліфікуючих ознак складу злочину, де одна з цих форм є кваліфікуючою ознакою. Це правило дасть змогу оцінити ступінь підвищеної суспільної небезпечності вчиненого діяння залежно від рівня організованості співучасників (група осіб, група осіб за попередньою змовою, організована група) й усуне теоретичні невідповідності в застосуванні ст. 28 КК України під час кримінально-правової кваліфікації.

На нашу думку, для забезпечення принципу індивідуальної відповідальності та повної і об'єктивної кваліфікації дій співучасників необхідно кваліфікувати діяння кожного за ст. 212 КК України з обов'язковим посиланням на ст. 27 КК України. Тільки за такої умови буде надано об'єктивну оцінку діянь, учинених кожним із учасників злочинної групи.

Отже, з метою врахування ступеня підвищення суспільної небезпечності вчиненого діяння за рівнем організованості співучасників необхідно ч. 2 ст. 212 КК України викласти в такій редакції: «2. *Ті самі діяння, вчинені за попередньою змовою групою осіб, організованою групою, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих та особливо великих розмірах…*».

Редакція ст. 212 КК України містить заохочувальну норму, що встановлює підстави обов'язкового звільнення від кримінальної відповідальності особи за позитивну посткримінальну поведінку (ч. 4–6).

З огляду на законодавче визначення заохочувальної норми, особу звільняють від кримінальної відповідальності за вчинення ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва за наявності таких умов:

1. Особа вчиняє ухилення від сплати податкових внесків, передбачене ч. 1 або 2 ст. 212 КК України, уперше. Поняття «вчинення кримінального правопорушення вперше» охоплює випадки, коли особа взагалі раніше не притягувалася до кримінальної відповідальності за вчинення податкового кримінального правопорушення, раніше вчиняла таке кримінальне правопорушення, але була звільнена від кримінальної відповідальності у встановленому законом порядку, була засуджена за таке кримінальне правопорушення, але судимість погашена або знята у встановленому законом порядку; скінчилися строки давності притягнення до кримінальної відповідальності або виконання обвинувального вироку [160, с. 57]. Під ознаки особи, яка вчинила кримінальне правопорушення вперше, не підпадають особи, які є підозрюваними або переховуються від органів досудового розслідування.

2. Особа до притягнення її до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори, інші обов'язкові платежі, від сплати яких вона ухилилася, а також відшкодувала збитки у вигляді штрафних санкцій та пені, які нараховані згідно з положеннями податкового законодавства.

3. Особа до притягнення її до кримінальної відповідальності досягла податкового компромісу згідно з ПК України.

Відповідно до ст. 45 КК України, особа, яка вперше вчинила кримінальне правопорушення невеликої тяжкості, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо вона після вчинення кримінального правопорушення щиро покаялася, активно сприяла розкриттю кримінального правопорушення і повністю відшкодувала завдані нею збитки або усунула заподіяну шкоду [106]. Умови звільнення від кримінальної відповідальності у зв'язку з дієвим каяттям особи, що передбачені ст. 45 КК України, майже повністю збігаються з умовами

звільнення від кримінальної відповідальності за заохочувальними нормами, передбаченими ч. 4–6 ст. 212 КК України.

На підтвердження викладеного П. П. Андрушко та В. Р. Мойсик запропонували доповнити КК України заохочувальною нормою, відповідно до якої особа, яка ухилилася від сплати податкових внесків, звільнялася б від кримінальної відповідальності, незалежно від розміру завданої шкоди, за наявності таких умов: особа щиро покаялася у вчиненому (у разі притягнення як обвинуваченого); сплатила в повному обсязі несплачені податкові внески; фінансові санкції та пеню, відшкодувала збитки, завдані державі у зв'язку з викриттям і розслідуванням податкового злочину [4, с. 44].

У юридичній літературі також висловлюють думки щодо надмірної гуманізації окремих видів звільнення від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, які передбачені ч. 4–6 ст. 212 КК України. Зокрема, А. В. Смирнова, застосовуючи системне тлумачення норм чинного КК України, які передбачають спеціальні види звільнення від кримінальної відповідальності, акцентує на невідповідності спеціального виду такого звільнення, передбаченого в ч. 4, загальним принципам побудови закону про кримінальну відповідальність. У зв'язку з цим авторка пропонує виключити таку норму положення про звільнення від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), вчинене за попередньою змовою групою осіб [206, с. 13]. На нашу думку, те саме слід застосувати й до ч. 5, 6 ст. 212 КК України.

Недоліком заохочувальної норми, визначеної ч. 4 ст. 212 КК України, О. О. Дудоров вважає те, що вона не дає змоги покращити правове становище осіб, які вчинили кримінально протиправні порушення податкового законодавства, що не підпадають під кваліфікацію за цією статтею. Учений зазначає, що момент, коли особи, які прагнуть уникнути кримінальної відповідальності за зазначені порушення, мають розрахуватися з державою, потребує законодавчої конкретизації. Це необхідно, оскільки суть заохочувальної норми, з огляду на її практичне та профілактичне навантаження, має бути зрозумілою не лише фахівцям. У цій нормі слід передбачити заборону на її застосування до осіб, які

вже раніше звільнялися від кримінальної відповідальності на її підставі та протягом трьох років після набрання законної сили рішенням суду про звільнення знову вчинили податковий злочин [61, с. 391]. Крім того, дослідник обґрунтував, що відповідне заохочення має передбачати можливість сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) і відшкодування шкоди державі не лише особою, яка вчинила правопорушення, а й іншими особами.

У межах аналізу форм кримінально-правового компромісу увагу слід зосередити на питанні його процесуальної форми у зв'язку з упровадженням кримінального процесуального інституту угод у кримінальному провадженні. Згідно зі ст. 468 КПК України, у кримінальному провадженні може бути укладено угоду: 1) про примирення між потерпілим і підозрюваним або обвинуваченим; 2) про визнання винуватості між прокурором та підозрюваним чи обвинуваченим. Угоду про визнання винуватості укладають між прокурором і підозрюваним або обвинуваченим за ініціативою будь-якої з цих сторін. У процесуальному аспекті ініціювання укладення угоди про примирення або про визнання винуватості може відбуватися у будь-який момент після повідомлення особи про підозру й до виходу суду до нарадчої кімнати для ухвалення вироку [108].

Аналіз інституту угод засвідчив, що, по-перше, під час провадження за ст. 212 КК України підозрюваному/обвинуваченому в ухиленні від сплати податків може бути запропоновано виключно угоду про визнання винуватості. Відповідно до п. 2 ч. 4 ст. 469 КПК України, угода про визнання винуватості між прокурором і підозрюваним або обвинуваченим можлива у випадках кримінальних проступків або злочинів, які завдають шкоди виключно державним чи суспільним інтересам. Укладення такої угоди не допускається в кримінальних провадженнях щодо уповноваженої особи юридичної особи, яка вчинила правопорушення, а також у провадженнях, де є потерпілий. Отже, угода про визнання винуватості може бути застосована в провадженні за ст. 212 КК України, оскільки ухилення від сплати податків завдає шкоди саме державним інтересам. По-друге, зі змісту ст. 471, 472 КПК України вбачається, що сторони

угоди (незалежно від її виду) зобов'язані, крім іншого, узгоджувати міру покарання та звільнення від його відбування з випробуванням (якщо домовленості щодо такого звільнення були й сторони дійшли згоди).

Крім того, зазначає К. М. Огороднік, потребує вирішення і питання застосування кримінально-правового компромісу, передбаченого ч. 5 ст. 212 КК України, та його юридичних наслідків. Водночас з метою розширення меж кримінально-правової превенції кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків необхідно в податковому законодавстві закріпити обов'язок юридичної особи приватного права відшкодувати шкоду, завдану державі несвоєчасною сплатою податків, зборів (обов'язкових платежів), також передбачивши можливість для неї стягнення цих коштів з винної посадової особи в регресному порядку, визначеному цивільним законодавством [154].

Отже, у ч. 5 ст. 212 КК України розглянуто кримінально-правовий механізм компромісу, який не вимагає визнання вини особи у вчиненому діянні, проте передбачає обов'язкове сприяння з боку підозрюваного у встановленні повної суми заборгованості та сум фінансових санкцій. Водночас за податкового компромісу фактично йдеться про амністію капіталів і відмову держави від здійснення кримінального переслідування за умови виконання суб'єктами своїх податкових зобов'язань за період заборгованості.

Висновки до розділу 2

1. Доведено, що кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва має всі ознаки кримінальної відповідальності, з огляду на особливості податкових відносин. Тому порушення податкового законодавства за ст. 212 КК України, зокрема у сфері житлового будівництва, передбачає наявність таких *обов'язкових умов*: несплачені податки, збори й інші обов'язкові платежі мають бути частиною системи оподаткування та введені відповідно до вимог закону; об'єкт оподаткування має бути законним і підлягати регулюванню нормами

законодавства; платник податку, збору або іншого обов'язкового платежу повинен бути встановлений законодавством; механізм стягнення податків і зборів (обов'язкових платежів), їх ставки, а також податкові пільги мають бути визначені законами, що регулюють оподаткування. Такі умови підкріплюються наявністю умислу на ухилення від сплати обов'язкових платежів, що важливо для відмежування від несвоєчасної їх сплати (фінансового (податкового) правопорушення). Особа, яка не мала наміру ухилитися від сплати цих платежів, а не сплатила їх з інших причин, може бути притягнута лише до відповідальності, передбаченої законом за порушення податкового законодавства, що стосується обчислення та сплати податкових платежів.

2. Безпосереднім об'єктом кримінального правопорушення є суспільні відносини у сфері будівництва житла, що забезпечують легітимне функціонування системи оподаткування України, тобто додержання встановленого порядку забудовником надходження податків і зборів (обов'язкових платежів) до державного та різних форм місцевого бюджетів. Порядок нарахування та внесення до бюджетів податків і зборів регулюється нормами ПК України. Предметом ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва є податки, збори (обов'язкові платежі) залучені до сфери будівництва, зокрема несплачені грошові кошти, що утворилися від об'єктів будівництва, які підлягають оподаткуванню й одержаних від протизаконної (нелегальної) діяльності, окрім коштів спільного інвестування. Податкове законодавство визнає деривати (форвардний контракт) окремим видом товару, тому форвардні контракти можуть входити до складу активів венчурного фонду, а доходи отримані від продажу форвардних контрактів є коштами спільного інвестування.

3. Запропонувано дефініцію *родового об'єкта* ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва в Україні – це сукупність суспільних відносин, що виникають у сфері податково-фінансової діяльності з формування податкової системи держави та реалізації податкової політики.

4. Об’єктивна сторона ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів) у сфері житлового будівництва характеризується як дією, так і бездіяльністю, які за своїм змістом є ускладненими (суспільно небезпечними, протиправними, тривалими, організованими, груповими). Складовими характерними ознаками діяння при ухиленні від оподаткування у сфері житлового будівництва є:

(1) діяння у вигляді ухилення від сплати податків і зборів (обов’язкових платежів), що належать до системи оподаткування. За результатами аналізу матеріалів кримінальних проваджень виокремлено найбільш поширені способи вчинення досліджуваної категорії кримінальних правопорушень: укладення фіктивних підрядних/субпідрядних договорів з подальшим підробленням офіційних документів з метою приховування грошових потоків, й відповідно сплату податків (49 %); розтрата товарно-грошових цінностей при виконанні робіт або завищення обсягів виконаних робіт (42 %); складання фіктивних актів прийому/передачі виконаних житлово-будівельних робіт (35 %); використання підроблених документів про вартість проведених/виконаних робіт (28 %); привласнення, розтрата авансових коштів на будівництво (22 %); внесення неправдивих відомостей до податкових звітів (18 %). Такі способи технологічно поєднуються з різними видами корупційних діянь службових осіб житлово-будівельних організацій й уповноважених контрольно-ревізійних органів державних органів (підробка проектно-кошторисної та фінансово-господарської документації, договорів підряду, актів приймання виконаних робіт, різних відомостей, довідок вартості будівельних матеріалів тощо);

(2) наслідки у вигляді фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних (ч. 1), великих (ч. 2) або особливо великих (ч. 3) розмірах. Процес встановлення моменту закінчення злочину, що передбачений ст. 212 КК України, є досить складним і викликає на практиці багато суперечностей і непорозумінь, у зв’язку з чим запропоновано змінити матеріальну конструкцію кримінально-правової норми, що визначена ст. 212 КК

України, на формально-матеріальну, доповнивши диспозицію: «…призвели або могли призвести...»;

(3) причинний зв'язок між діянням та наслідками. Для кваліфікації складу ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва важливо враховувати змінні ознаки складу кримінального правопорушення, до яких належать як дії, зумовлені частими змінами податкового, будівельного законодавства, так і суспільно-небезпечні наслідки, такі як «значна шкода», «великий розмір» та «особливо великий розмір».

5. Констатовано, що момент завершення кримінального правопорушення ухилення від сплати податків доцільно визначати як фактичне ненадходження коштів до відповідного бюджету чи державних цільових фондів, тобто як настання матеріальної шкоди для держави. Такий наслідок свідчить про реалізацію об'єктивної сторони складу кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України. Тому необхідно змінити матеріальну конструкцію кримінально-правової норми, що визначена ст. 212 КК України, на формально-матеріальну, доповнивши диспозицію: «…призвели або могли призвести...» і це значно спростило б встановлення об'єктивної сторони такого складу кримінального правопорушення і надало б диспозиції кримінальної норми універсальності.

6. Безпосереднє включення до диспозиції ст. 212 КК України певних категорій платників податків є намаганням перерахувати усіх можливих платників в одній кримінально-правовій нормі, що виявилося, з часом, неповним й недоцільним. Головною характерною ознакою суб'єкта сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), зокрема й у сфері житлового будівництва є покладений спеціальний обов'язок, зумовлений наявністю об'єкта (житлового будівництва), який підлягає оподаткуванню. В якості суб'єкта визнаються усі посадові особи юридичних осіб будь-якої форми власності, на яких покладено обов'язок по забезпеченню правильності ведення бухгалтерського обліку, поданню податкових декларацій, бухгалтерських звітів, балансів, розрахунків, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, а також платники

податків – фізичні особи, які мають об’єкти оподаткування і зобов’язані сплачувати податки. Такі протиправні діяння у стратегічній сфері характеризується умисною формою вини (належне усвідомлення особою суспільної небезпечності ухилення), при цьому умисел, відносно несплати податкових платежів, може бути як прямим (усвідомленням неминучості настання наслідків), так і побічним – непрямим (умисне намагання зменшити податкові зобов’язання й лише передбачення можливості настання суспільно небезпечних наслідків); мотив та мета на кваліфікацію не впливають.

7. Більшість ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів) у сфері житлового будівництва вчиняється в рамках організованих груп (63 % проаналізованих кримінальних проваджень), структура, розподіл ролей та функції яких залежать від способу ухилення. Організовані групи складаються з двох осіб у 40 % випадків, з трьох – у 34 %, а з чотирьох і більше – у 26 %. У близько 80 % випадків ініціатива ухилення виходила від керівників будівельних підприємств. Кількість учасників таких організованих груп визначається відповідно до потреби в розподілі ролей, враховуючи технологію ухилення, а тому їх формування зазвичай відбувається за ініціативи організаторів (65 %). У 22 % випадків у податкових схемах брали участь підставні особи, які виступали як номінальні власники підприємств-підрядників, а також бухгалтери, які спочатку не були обізнані з планами керівників, але за разову винагороду або під приводом працевлаштування погоджувалися виконати протиправні дії, передбачені ст. 212 КК України.

8. Своєчасна сплата податків, зборів та інших обов’язкових платежів платниками податків свідчить про належне виконання ними свого конституційного обов’язку та сприяє наповненню бюджетів нашої країни на всіх рівнях. Однак з моменту повномасштабного вторгнення рф таке питання набуває все більшої актуальності, оскільки сьогодні, серед іншого, існує нагальна потреба у значних витратах на оборону нашої країни. Тому вкрай важливо продовжувати розвивати економіку країни у таких складних умовах, попри наявне збільшення випадків ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових

платежів), особливо у сфері житлового будівництва, за які передбачена кримінальна відповідальність. Саме з'ясування кваліфікаційних особливостей цього виду відповідальності в сучасних умовах і викликає чимало проблем при притягненні особи до відповідальності й призначення покарання.

9. Норми податкового законодавства мають особливе значення для закону про кримінальну відповідальність, позаяк застосовуються при кваліфікації кримінальних правопорушень вчинених за ч. 2–4 ст. 212 КК України ході кримінально-правової кваліфікації й дозволяють розмежувати фінансове правопорушення від кримінально-караного; визначенні меж кримінально-правової заборони щодо складу злочину за ст. 212 КК України.

10. Кваліфікація співучасті в ухиленні від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва передбачає обов'язкове встановлення кримінально-караного порушення порядку справляння податків та зборів усіма співучасниками, що спільно вчинили ухилення від цих платежів з відповідним обґрунтуванням такого порушення шляхом застосування норм податкового законодавства. З метою уникнення надмірної оціночності й за відсутності судової практики при призначенні покарання у виді штрафу співучасникам за ч. 2 ст. 53 КК України, розмір якого залежить від рольової участі кожного у вчиненні кримінального правопорушення передбаченого ст. 212 КК України, необхідно деталізувати у ході досудового розслідування роль кожного з таких співучасників. Також, з метою врахування ступеню підвищення суспільної небезпеки вчиненого діяння за рівнем організованості співучасників необхідно ч. 2 ст. 212 КК України викласти у такій редакції: «2. *Ті самі діяння, вчинені за попередньою змовою групою осіб, організованою групою, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих та особливо великих розмірах...*».

РОЗДІЛ 3.
КРИМІНОЛОГІЧНІ ЗАХОДИ ЗАПОБІГАННЯ УХИЛЕННЮ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ (ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ) У СФЕРІ ЖИТЛОВОГО БУДІВНИЦТВА В УКРАЇНІ

3.1. Загальносоціальні заходи запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва

Сфера житлового будівництва в Україні є стратегічно важливою для економіки, адже вона безпосередньо пов'язана з інвестиційною привабливістю, розвитком міст, забезпеченням права громадян на житло. Проте ця сфера вирізняється високим рівнем криміногенних ризиків, зокрема ухиленням від сплати податків і зборів. За даними Державної податкової служби України, найпоширенішими способами є використання фіктивних підприємств, приховування доходів від реалізації нерухомості, заниження вартості будівельно-монтажних робіт, легалізація тіньових капіталів через інвестиційні фонди.

Загальносоціальні заходи запобігання таким правопорушенням полягають у створенні комплексної системи державних, економічних, організаційних і виховних механізмів, спрямованих на зниження детермінант ухилення від сплати податків у сфері будівництва.

Акцентуючи на загальносоціальних заходах у сфері запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у житловому будівництві, слід зазначити, що вони відіграють системоутворювальну роль у протидії цьому виду кримінальних правопорушень. Їх значення полягає не лише в подоланні негативних наслідків тінізації економіки, а й у створенні умов, які мінімізують причини та фактори, що сприяють ухиленню від оподаткування в будівельній галузі. У кримінології такі заходи розглядають як діяльність держави, суспільства та суб'єктів господарювання, спрямовану на формування прозорого та конкурентного середовища в будівельному секторі, усунення соціально-

економічних деформацій, зниження рівня правового нігілізму, а також підвищення рівня податкової культури та правосвідомості населення [111].

Діяльність державних органів і суспільних інституцій у сфері запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у житловому будівництві має бути орієнтована на досягнення максимальної ефективності в запобіганні тіньовим практикам, забезпечення прозорості будівельних процесів і раціональності використання фінансових ресурсів. Такий підхід передбачає формування комплексної моделі управління податковою безпекою будівельної галузі, яка охоплює: аналіз ризиків і виявлення найвразливіших етапів фінансування та оподаткування житлових проєктів; здійснення системного моніторингу операцій у сфері будівництва, зокрема із застосуванням автоматизованих інструментів контролю; розроблення превентивних заходів, спрямованих на мінімізацію можливостей ухилення від податкових зобов'язань; підвищення рівня професійної підготовки та податкової культури суб'єктів господарювання; розширення співпраці між податковими, правоохоронними та фінансово-контролюючими органами; активне використання цифрових технологій для виявлення аномалій у фінансових операціях; формування чіткої системи контролю та невідворотності відповідальності за порушення податкового законодавства у сфері будівництва.

Увагу слід зосередити на специфіці функціонування кожного державного органу й інституції, залучених до регулювання та контролю у сфері житлового будівництва, з огляду на їх функціональне призначення, інституційну роль і системні загрози, що притаманні будівельній галузі. Це означає необхідність чіткого розмежування повноважень між податковими, фінансово-контролюючими, правоохоронними й антикорупційними структурами, їх скоординованої взаємодії для виявлення ризиків ухилення від оподаткування, запобігання тіньовим схемам і забезпечення ефективного виконання податкових зобов'язань усіма учасниками ринку [96].

У цьому контексті слушною видається позиція П. С. Єпринцева, який слушно зазначає, що одне з ключових завдань науки кримінології полягає в

розробленні ефективної стратегії впливу на злочинність. Така стратегія має забезпечувати раціональний розподіл державних ресурсів для протидії негативним соціальним явищам, зокрема у сфері житлового будівництва, де ухилення від сплати податків і зборів становить серйозну загрозу фінансовій безпеці держави. Головною метою такої стратегії є не лише запобігання масовим порушенням податкового законодавства, а й цілеспрямований вплив на детермінанти й фактори, що обумовлюють ухилення від оподаткування. У випадку ж вияву протиправної поведінки важливим є застосування належних засобів державного примусу, спрямованих на формування в правопорушника стійкої відмови від протизаконної діяльності в майбутньому [65, с. 210].

Отже, запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва має ґрунтуватися на інституційному підході, який поєднує правові, організаційні, економічні, технологічні й науково обґрунтовані засоби впливу як на вияви протиправної поведінки, так і на її глибинні соціально-економічні та психологічні причини. Окреслений підхід передбачає цілісну взаємодію державних інституцій, суб'єктів господарювання та громадянського суспільства з метою формування прозорого, відповідального та доброчесного середовища в будівельній галузі. Тож предметніше слід розглянути поняття загальносоціальних заходів запобігання в кримінологічній науці.

У сучасній кримінологічній науці важливе місце посідає концептуальне осмислення загальносоціального запобігання злочинності як одного з провідних стратегічних напрямів державної політики у сфері безпеки та правопорядку. Цей підхід ґрунтується на розумінні того, що кримінальна поведінка є результатом не лише індивідуального вибору особи, а й комплексу об'єктивних соціально-економічних, політичних, культурних і правових чинників. Отже, ефективна протидія злочинності можлива лише за умови створення такого соціального середовища, де правомірна поведінка стає вигідною, ніж протиправна.

У цьому контексті слушною є позиція академіка О. М. Костенка, який, розробляючи концепцію «антикорупційних лещат», аргументовано зазначає, що

подолати кризову модель корупції лише за допомогою вдосконалення антикорупційного законодавства чи діяльності окремих інституцій (таких, як НАБУ) неможливо. На його переконання, жоден, навіть найпрогресивніший закон чи спеціалізований орган, не може функціонувати ефективно в умовах соціуму, де корупційні практики об'єктивно приносять більше вигоди, ніж чесна праця. Такий дисбаланс цінностей, посилений соціальною аномалією, створює загрозу переродження правової демократії в «поліцейську державу», що своєю чергою ще більше підриває легітимність інститутів влади й довіру громадян [95, с. 158; 56, с. 320].

Загальносоціальні заходи запобігання злочинності, зазначає Б. М. Головкін, слід розглядати як сукупність довгострокових соціально-економічних, правових, організаційно-управлінських, ідеологічних і культурно-виховних механізмів, спрямованих на гармонізацію та вдосконалення суспільних відносин. Їх сутність полягає в усуненні або нейтралізації криміногенних причин й умов, які обумовлюють злочинну поведінку, що своєю чергою формує основу антикриміногенної соціальної політики, орієнтованої на стабілізацію суспільного розвитку, зміцнення правопорядку та підвищення рівня правосвідомості населення [113, с. 143].

Загальносоціальні заходи відіграють фундаментальну роль у створенні безпечного соціального середовища, оскільки їхня реалізація спрямована не лише на запобігання конкретним кримінальним правопорушенням, а й на формування умов, за яких пріоритетними стають позитивні цінності, моральні орієнтири та законослухняна поведінка. Стратегічна мета загальносоціальних заходів, слушно зауважує О. М. Джужа, полягає у формуванні правомірної моделі поведінки особи, що на макросоціальному рівні суттєво знижує ймовірність вчинення злочину [52, с. 62].

Важливою ознакою зазначених заходів є їх інтегрованість у широку систему соціального розвитку, що передбачає поліпшення не лише матеріальних умов життя, а й морально-психологічного, правового та духовного клімату в державі [111, с. 53–54]. Загальносоціальні засоби профілактики, аргументує О.

М. Литвинов, охоплюють широкий спектр сфер впливу – соціально-економічну, політичну, правову та культурно-освітню. Їх комплексне впровадження спрямоване на вдосконалення суспільних відносин, розвиток громадянського суспільства й подолання криміногенних явищ. Такі заходи – багаторівнева система правових, соціально-економічних, ідеологічних, організаційно-управлінських і культурно-виховних впливів. Їх реалізація спрямована на вдосконалення суспільних відносин, формування громадянського суспільства й поступове усунення або нейтралізацію детермінант злочинності, що підвищує ефективність державної політики у сфері безпеки [122, с. 114].

Аналогічну позицію поділяють І. Г. Богатирьова й А. М. Бабенко, які стверджують, що загальносоціальне запобігання необхідно розглядати як реакцію держави та суспільства на злочинність. Вона передбачає не лише нейтралізацію негативних процесів, що сприяють її виникненню, а й стимулювання правомірної поведінки громадян через систему політичних, правових і виховних заходів [109, с. 114–116; 5, с. 38].

Розглядаючи феномен загальносоціального запобігання злочинності, Д. М. Тичина визначає його як систему науково обґрунтованих заходів, реалізованих на правовому та практичному рівнях компетентними суб’єктами, що спрямована на усунення причин й умов злочинності. У його концепції акцентовано на стабілізації політичної ситуації, реформуванні економічних відносин і подоланні глибоких соціальних дисфункцій, що негативно позначаються на рівні реалізації конституційних прав і свобод громадян [235, с. 378–384].

На думку В. В. Голіни, фундаментальна мета загальносоціального запобігання полягає у викоріненні або принаймні мінімізації суспільно небезпечних суперечностей, які детермінують злочинну поведінку. До таких чинників дослідник відносить економічні кризи, політичну нестабільність, глибоку майнову диференціацію, безробіття, занепад духовності й моральних орієнтирів, поширення алкоголізму, наркоманії, проституції, безпритульності тощо. Саме ці структурні явища, на його переконання, формують криміногенний

потенціал суспільства, нейтралізація якого є можливою лише через інструменти продуманої соціальної політики, зорієнтованої на зниження соціальних ризиків і відновлення балансу в суспільних відносинах [43, с. 19].

Важливим є і висновок В. В. Василевича, який доводить, що загальносоціальне запобігання злочинності є результатом реалізації комплексної соціальної політики, спрямованої не стільки на безпосередню боротьбу з правопорушеннями, скільки на розв'язання ключових соціально-економічних проблем. За своєю суттю такі заходи формують базис профілактики кримінальних виявів, водночас сприяючи зміцненню соціальної справедливості, інтеграції в європейський правовий простір і підвищенню якісних характеристик суспільного середовища [196, с. 20].

У цьому контексті В. П. Хоменко обґрунтовано зазначає, що загальносоціальне запобігання злочинності є невід'ємним елементом усіх соціально-економічних трансформацій, які відбуваються в Україні на сучасному етапі її розвитку. Реформування господарського механізму, утвердження ринкових відносин, посилення соціального та правового захисту населення, на його переконання, слід розглядати не лише як результати державної політики, а й як ефективні інструменти усунення криміногенних чинників, що «живлять» злочинність і підривають безпеку суспільства [251].

Узагальнюючи, можна констатувати, що сучасні наукові підходи одностайно трактують загальносоціальне запобігання злочинності як комплексний і стратегічно значущий напрям кримінологічної політики, спрямований на формування стійких соціальних основ для мінімізації криміногенних явищ та забезпечення сталого розвитку суспільства. Такий напрям у сучасній кримінології розглядають не лише як інструмент запобігання кримінальним правопорушенням, а й як інтегративну складову державної політики у сфері безпеки, що забезпечує системний вплив на криміногенні детермінанти, сприяє зменшенню соціальних ризиків і створює підґрунтя довгострокової стабільності суспільного розвитку.

Аналіз доктринальних позицій засвідчує наявність стійкої теоретико-методологічної платформи для визнання загальносоціального запобігання фундаментальним напрямом кримінологічної безпеки, який не обмежується лише правоохоронною діяльністю, а охоплює широкий спектр соціальних, економічних, правових і політичних впливів. Його результативність безпосередньо залежить від узгодженості соціальної політики, належного законодавчого забезпечення, інституційної підтримки та досягнення суспільного консенсусу щодо цінностей законослухняної поведінки.

Отже, *загальносоціальні заходи запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва – це цілісна система економічних, правових, політичних, інформаційно-аналітичних та організаційно-інституційних кримінологічних механізмів, спрямованих на зниження рівня криміногенності у фінансово-бюджетній сфері, забезпечення податкової та кримінологічної безпеки, формування прозорих і конкурентних умов розвитку будівельного ринку. Їх реалізація забезпечує запобігання тіньовим схемам, корупційним практикам, легалізації незаконних доходів і створює умови для розвитку добросовісної конкуренції*. Упровадження зазначених заходів здійснюють не лише правоохоронні органи, а й інші інституції державного управління, бізнес-структури й інститути громадянського суспільства, що посилює їх інтегративний характер. Основними завданнями загальносоціальних заходів у сфері житлового будівництва є:

1. Гарантування податкової та кримінологічної безпеки будівельних процесів

В умовах криміналізації економіки та значної тінізації будівельної галузі, що ускладнює розвиток ринкових відносин і становить загрозу фінансовій стабільності держави, загальносоціальні заходи набувають системного та стратегічного характеру. Відповідно до Закону України «Про національну безпеку України» 2018 року, загрози у сфері економіки, зокрема у фінансовій та податковій системах, належать до ключових ризиків, що підлягають постійному державному моніторингу [185].

У цьому контексті актуалізується концепт кримінологічної безпеки, який, за слушною думкою С. А. Мозоля, є невід'ємною складовою системи національної безпеки, передусім в умовах ускладнення форм економічної злочинності та їхнього впливу на інститути державного управління [135, с. 127]. Слід зауважити, що особливість загальносоціального запобігання ухиленню від сплати податків у сфері житлового будівництва полягає в його синергетичному ефекті: виконуючи завдання у сфері економічного та соціального розвитку, такі заходи одночасно знижують рівень впливу криміногенних чинників, забезпечуючи антикриміногенний запобіжний ефект. Таке положення набуває особливої актуальності в контексті будівельного ринку, де загальносоціальні заходи повинні бути спрямовані на забезпечення кримінологічної безпеки через:

– усунення податкових ризиків, пов'язаних із можливими тіньовими схемами фінансування будівництва;

– створення правових й організаційних інструментів, які гарантують прозорість діяльності забудовників і девелоперів;

– невідворотність відповідальності за ухилення від податкових зобов'язань, поновлення порушених прав інвесторів і мінімізацію фінансових втрат держави.

Забезпечення кримінологічної безпеки в будівельному секторі передбачає цілісну систему заходів, спрямованих на захист інтересів держави та громадян від податкових зловживань. В умовах воєнного стану додатковим викликом стає поява схем ухилення під виглядом «інвестицій у відновлення», незаконне використання гуманітарних чи бюджетних коштів на будівництво. Її ефективність ґрунтується на:

– своєчасному виявленні криміногенних чинників у сфері будівництва;

– нейтралізації структурних податкових загроз;

– превенції повторного ухилення від оподаткування;

– забезпеченні інституційної взаємодії контролюючих, правоохоронних та громадських організацій.

Попри провідну роль державних органів, залучення інститутів громадянського суспільства (професійних об’єднань забудовників, громадських антикорупційних організацій, медіа, аналітичних центрів) є необхідною умовою формування ефективного безпекового середовища в житловому будівництві. Такий підхід сприяє координації зусиль різних суб’єктів, адаптації запобіжних механізмів до актуальних викликів і спрямованому впливу на джерела криміногенного напруження.

Кримінологічна безпека, зауважує Є. О. Гладкова, є значно ширшим поняттям, ніж класична «боротьба зі злочинністю» чи «кримінологічна політика», оскільки вона інтегрує елементи:

- віктимологічного запобігання;
- захисту потенційно вразливих учасників будівельного ринку;
- стратегічного управління податковими ризиками;
- адаптації системи превенції до мінливих умов економічного розвитку [41].

У цьому контексті сфера житлового будівництва як одна з найвразливіших до тіньових схем і податкових зловживань вимагає перенесення акценту із суто репресивних заходів запобігання на створення стану кримінологічної та податкової безпек. Тобто запобігання ухиленню від сплати податків у будівництві слід розглядати не лише як засіб подолання злочинності, а як інструмент формування фінансової стабільності та захисту інтересів держави й громадян.

Податкову безпеку слід розглядати як один із пріоритетних напрямів загальносоціального запобігання в будівництві, що передбачає впровадження ефективної політики управління фінансовими ризиками. Ідеться, зокрема, про: виявлення й оцінку інвестиційного, кредитного, валютного та податкового ризику в житловому будівництві; створення інтегрованої системи податкового та фінансового моніторингу; нормативне регулювання запобіжних дій на засадах прозорості, підзвітності й цифровізації. Забезпечення податкової безпеки в житловому будівництві є ключовим чинником стабільності та стійкого розвитку

національної економіки в умовах глобальної невизначеності, зовнішніх загроз і внутрішніх дисбалансів. Формування комплексної та ефективної моделі податкової безпеки передбачає реалізацію стратегічного курсу, закріпленого в Стратегії економічної безпеки України [195] та спрямованого на: підвищення конкурентоспроможності легального будівельного бізнесу; зміцнення його стійкості до кризових явищ і транснаціональних ризиків; зниження вразливості до політико-економічного та корупційного тиску; інтеграцію в європейський економічний простір; розвиток взаємовигідного міжнародного співробітництва у сфері інвестицій та будівництва. Водночас стратегічно важливою умовою досягнення довгострокових національних інтересів є побудова такої моделі податкової безпеки, яка враховує не лише макроекономічні параметри, а й ризики криміногенного характеру, що пов'язані з функціонуванням будівельного сектору.

Отже, загальносоціальні заходи є базовою ланкою кримінологічної стратегії держави, спрямованої на стале функціонування податкової системи, розвиток фінансової безпеки й нейтралізацію системних корупційних загроз у будівельному секторі.

2. Забезпечення прозорості та підзвітності фінансово-економічних і податкових процедур

Прозорість фінансових операцій у будівництві є ключовим чинником зниження ризиків ухилення від сплати податків. Це передбачає обов'язкове використання електронних систем (Єдина державна електронна система у сфері будівництва, е-кабінет платника податків, Prozorro). У період війни прозорість має надважливе значення, оскільки відбудову житла часто здійснюють за кошти міжнародних донорів, грантів і державних програм. Будь-які тіньові схеми або завищення вартості будівництва в умовах дефіциту ресурсів підривають довіру міжнародних партнерів і загрожують зривом процесу відновлення.

Слід зауважити, що досягнення мети у вигляді зниження рівня ухилення від сплати податків у будівельній сфері можливе лише за умови забезпечення: прозорості інвестиційних і фінансових операцій; усунення корупційних ризиків

у дозвільно-реєстраційних процедурах; зменшення економічної шкоди, завданої тіньовими схемами; формування несприятливого середовища для криміналізації будівельного ринку. Водночас формальне зменшення кількості виявлених правопорушень, поєднане зі зростанням рівня їх суспільної небезпечності чи фінансових масштабів свідчитиме про неефективність чинних механізмів запобігання. Це вказує на потребу спрямовувати безпекову політику не лише на статистичне скорочення злочинності, а й на структурні трансформації в системі податкового контролю, державного управління, судового захисту й антикорупційного моніторингу у сфері будівництва. Отже, поєднання економічної та кримінологічної безпеки в єдиній стратегічній системі дає змогу не лише зменшити масштаби ухилення від сплати податків у житловому будівництві, а й забезпечити довгострокову фінансову стабільність, прозорість ринку та захист економічного суверенітету держави.

3. Підвищення рівня правової, фінансової та податкової культури учасників будівельного ринку

Формування податкової культури серед забудовників, інвесторів і покупців житла є важливим фактором зменшення правопорушень. Це передбачає просвітницькі програми, професійні тренінги, інформаційні кампанії щодо ризиків участі в «сірих» схемах. У воєнний час, коли населення часто опиняється в стані правової та економічної невизначеності, посилюється небезпека потрапляння в шахрайські схеми фінансування житла або відновлення. Тому вкрай важливо підвищувати рівень правової грамотності громадян, пояснювати їхні права й обов’язки, акцентувати на необхідності сплачувати податки як основи обороноздатності держави.

4. Створення дієвого механізму громадського та професійного контролю

Участь інститутів громадянського суспільства, профільних асоціацій будівельників, журналістів-розслідувачів у моніторингу діяльності забудовників значно підвищує рівень прозорості. Громадський контроль допомагає виявляти схеми уникнення податків, завищення вартості робіт чи незаконного використання коштів. В умовах війни, коли ресурси на відновлення житла

обмежені, саме громадський та міжнародний контроль (через незалежний аудит і донорські моніторингові місії) є запорукою недопущення корупційних практик та цільового використання фінансів.

У разі спрямування загальносоціальних заходів запобігання на усунення детермінант податкової злочинності у сфері житлового будівництва слід зауважити, що до ключових детермінант ухилення від сплати податків у житловому будівництві належать:

– економічні – високий рівень податкового навантаження на забудовників, нестабільність валютного ринку, дефіцит довгострокового кредитування, поширеність тіньового капіталу в інвестиційних проєктах;

– правові – недосконаліть і суперечливість податкового й містобудівного законодавства, наявність корупційних ризиків у дозвільно-реєстраційних процедурах, недостатня ефективність контролю з боку державних органів. Слід акцентувати, що нормативно-правова база реагування на кримінальні правопорушення у сфері житлового будівництва й ухилення від сплати податків доволі різноманітна й не систематизована, зокрема до неї належать: 1) Конституція України 1996 року – закріплює принцип обов'язковості сплати податків і зборів (ст. 67), гарантує право власності, а також визначає засади економічної та фінансової системи держави; 2) податкове законодавство: Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI – основний акт, що регламентує порядок сплати податків і зборів, встановлює податок на прибуток підприємств, ПДВ у сфері будівництва, податок на доходи фізичних осіб, земельний податок й інші обов'язкові платежі; Закон України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» від 26 червня 1997 року № 400/97-ВР – визначає порядок сплати збору з операцій купівлі-продажу нерухомості; 3) бюджетне та фінансове законодавство: Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 року № 2456-VI – регулює використання коштів, пов'язаних із податковими надходженнями у сфері будівництва, визначає принципи фінансової дисципліни; Закон України «Про фінансовий контроль в Україні» (у складі Закону «Про основні засади здійснення державного фінансового

контролю в Україні» від 26 січня 1993 року № 2939-XII) – встановлює правила державного контролю за фінансово-господарською діяльністю, зокрема будівельних компаній; 4) містобудівне законодавство: Закон України «Про регулювання містобудівної діяльності» від 17 лютого 2011 року № 3038-VI – регламентує порядок здійснення будівництва, видачі дозвільної документації, що тісно пов'язане з питаннями оподаткування та можливими ухиленнями; Закон України «Про архітектурну діяльність» від 20 травня 1999 року № 687-XIV – визначає правові засади діяльності у сфері проєктування та будівництва; 5) антикорупційне та кримінальне законодавство: Кримінальний кодекс України від 5 квітня 2001 року № 2341-III; Кримінальний процесуальний кодекс України від 13 квітня 2012 року № 4651-VI – регулює порядок розслідування злочинів, пов'язаних з ухиленням від сплати податків; Закон України «Про запобігання корупції» від 14 жовтня 2014 року № 1700-VII – визначає механізми протидії корупційним ризикам, які тісно пов'язані з податковими ухиленнями у будівництві; 6) спеціальні акти у сфері фінансового моніторингу: Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом» від 6 грудня 2019 року № 361-IX – регулює фінансовий моніторинг, що стосується й операцій з інвестиціями в житлове будівництво; Закон України «Про Бюро економічної безпеки України» від 28 січня 2021 року № 1150-IX – визначає повноваження БЕБ у виявленні та розслідуванні податкових правопорушень; 7) підзаконні нормативні акти: постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку ведення Єдиної державної електронної системи у сфері будівництва» від 23 червня 2021 року № 681 – створює цифровий механізм прозорості та контролю в будівельній сфері, що унеможливлює податкові маніпуляції; наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів» від 9 грудня 2011 року № 1588 – встановлює правила ідентифікації та обліку учасників господарської діяльності в будівництві; постанова НКЦПФР «Про затвердження Методичних рекомендацій для суб'єктів первинного фінансового моніторингу, державне регулювання та нагляд за діяльністю яких здійснює НКЦПФР, з

виявлення фінансових операцій, що можуть бути пов’язані з фінансуванням розповсюдження зброї масового знищення» [179];

– соціально-психологічні – низький рівень податкової культури серед учасників будівельного ринку, правовий нігілізм, толерантність суспільства до тіньових практик, прагнення отримати «швидкий прибуток» за рахунок уникнення податкових зобов’язань;

– організаційно-управлінські – слабка координація між контролюючими органами, недостатнє використання цифрових технологій у сфері моніторингу будівництва, відсутність дієвої системи публічного нагляду за фінансуванням житлових проєктів.

Подолання та мінімізації детермінант ухилення від сплати податків у житловому будівництві можливі лише за умови системного впровадження загальносоціальних заходів, які поєднують економічні, правові, організаційні та соціально-виховні інструменти.

Економічні детермінанти потребують впровадження заходів з оптимізації податкової політики в будівельній галузі. Це передбачає створення стимулювальних податкових механізмів для легальних забудовників, удосконалення системи державного кредитування й іпотечного фінансування, а також забезпечення прозорих правил інвестування в будівництво. Зниження економічної мотивації до тіньових схем сприятиме добровільному виконанню податкових зобов’язань; *правові* мають бути усунені шляхом вдосконалення нормативної бази у сфері податкових і містобудівних відносин, гармонізації її з європейськими стандартами, а також шляхом проведення антикорупційної експертизи ключових регуляторних актів. Важливим є посилення ролі судового та прокурорського контролю, а також підвищення ефективності діяльності БЕБ, Державної податкової служби та Державної аудиторської служби; *соціально-психологічні* – цілеспрямована виховна діяльність. Ідеться про популяризацію доброчесного ведення бізнесу, формування в суспільстві нетерпимості до «сірих» схем, інформаційні кампанії для населення та навчальні програми для забудовників й інвесторів. Активне залучення медіа та громадських організацій

сприятиме формуванню позитивного іміджу легальної діяльності у сфері будівництва; *організаційно-управлінські* вимагають створення інтегрованої системи міжвідомчої взаємодії, що охоплює обмін інформацією між податковими, правоохоронними та антикорупційними структурами, запровадження сучасних інформаційних технологій (Big Data, аналітичні платформи, електронні реєстри), а також розширення функцій Єдиної державної електронної системи у сфері будівництва. Ефективне управління унеможливить використання прогалин у контролі й дасть змогу своєчасно виявляти аномальні фінансові операції.

Комплексна реалізація цих загальносоціальних заходів створює передумови для зниження рівня ухилення від сплати податків у будівельній сфері, підвищує рівень довіри до державних інституцій та забезпечує стабільність бюджетної системи України.

Окремої уваги потребують заходи загальносоціального запобігання, спрямовані на подолання корупції, яка є однією з ключових детермінант ухилення від сплати податків та інших обов'язкових платежів у сфері житлового будівництва. У сучасній антикорупційній політиці України важливе місце належить систематизації напрямів боротьби з корупцією, що дає змогу диференціювати методи впливу залежно від її масштабів, суб'єктного складу та специфіки середовища, у якому виникають корупційні ризики.

Відповідно до підходу, який обстоює В. В. Кривенко, напрями боротьби з корупцією доцільно поділяти на *загальні* та *спеціальні*. Загальні напрями передбачають комплекс соціально-економічних, правових та організаційних заходів, спрямованих на усунення умов, що породжують корупційні практики (економічна нестабільність, недосконаліть законодавства, правовий нігілізм). Спеціальні ж напрями охоплюють діяльність правоохоронних і контролюючих органів, спрямовану на виявлення, розслідування та притягнення винних до відповідальності [96, с. 142–143].

Загальні напрями охоплюють універсальні механізми запобігання та протидії корупції, що застосовують в усіх сферах публічного управління і спрямовані на формування системної антикорупційної політики держави. Серед них:

1. Формування активної громадянської позиції у сфері протидії корупції. Ідеться про залучення громадськості до антикорупційних процесів через ефективні механізми зворотного зв'язку між органами влади та суспільством. Особливої ваги набуває діяльність місцевих громадських організацій, які на рівні територіальних громад здатні оперативно реагувати на корупційні вияви, сприяти їх виявленню та здійснювати незалежний контроль за владними інституціями.

2. Удосконалення законодавства відповідно до міжнародних стандартів. Попри те, що Україна є учасницею ключових міжнародно-правових актів (Конвенція ООН проти корупції 2003 року, Кримінальна конвенція про боротьбу з корупцією 1999 року), національне антикорупційне законодавство протягом тривалого часу мало переважно репресивний характер. Сучасні виклики вимагають зміни акцентів – від каральної функції до профілактичної, шляхом системного оцінювання нормативних ризиків і впровадження інституту антикорупційної експертизи.

3. Підвищення рівня правової культури та формування моральної нетерпимості до корупції. Антикорупційна політика має ґрунтуватися не лише на правових приписах, а й на зміні суспільної свідомості. Ідеться про утвердження культури доброчесності, правової відповідальності та громадянського контролю, що формує несприятливе підґрунтя для поширення корупційних практик.

Спеціальні напрями, стверджує В. В. Кривенко, мають вузьку спрямованість, їх застосовують до окремих категорій суб'єктів публічного управління – державних службовців, посадових осіб місцевого самоврядування, представників державних і комунальних підприємств, зокрема це:

1. Підвищення рівня матеріального забезпечення посадових осіб. Гідна оплата праці зменшує стимули до вчинення корупційних діянь і є важливим елементом реформування державної служби й налагодження партнерства з бізнесом.

2. Забезпечення відкритості та прозорості процесів управління. Ідеться про мінімізацію дискреційних повноважень, вільний доступ громадян до інформації, регулярне інформування про діяльність органів влади, а також про підвищення якості та передбачуваності нормативно-правової бази.

3. Розроблення і впровадження антикорупційних програм на місцевому рівні. Такі програми повинні містити чіткі завдання, індикатори ефективності та механізми моніторингу виконання. Децентралізація антикорупційної політики дає змогу враховувати регіональні особливості, залучати громади до реалізації превентивних ініціатив.

4. Запровадження антикорупційної експертизи нормативно-правових актів. Це профілактичний інструмент, що надає можливість виявити потенційні корупційні ризики ще на етапі підготовки проєктів рішень. Ефективність цього механізму можлива лише за умови уніфікованих критеріїв оцінювання та обов'язковості його застосування до актів, пов'язаних із розпорядженням державними ресурсами.

Отже, загальні заходи мають бути зосереджені на підвищенні прозорості інвестиційно-будівельних процесів, створенні умов для добросовісної конкуренції та впровадженні ефективних механізмів фінансового контролю, натомість спеціальні заходи мають бути орієнтовані на оперативне виявлення корупційних схем у дозвільно-реєстраційних процедурах, системі підрядів і субпідрядів, а також на забезпечення невідворотності відповідальності за податкові зловживання та ухилення від оподаткування. Поєднання загальних і спеціальних напрямів є необхідною умовою побудови цілісної та дієвої системи запобігання корупції в Україні [49, с. 322]. З одного боку, слід формувати соціально-правову основу антикорупційної політики (законодавчу, освітню, світоглядну), з іншого – упроваджувати вузькоспеціалізовані заходи, спрямовані на конкретні категорії суб'єктів та найуразливіші до корупційних впливів сфери.

У цьому контексті привертає увагу концепція «антикорупційних лещат», запропонована академіком О. М. Костенком. Учений слушно зазначає, що подолати кризову модель корупції неможливо лише вдосконаленням законодавства чи

створенням спеціалізованих інституцій (НАБУ, НАЗК тощо). Адже жоден закон і жоден антикорупційний орган не здатні бути абсолютно захищеними від зловживань у суспільстві, де панує соціальна аномалія – коли жити й працювати чесно є менш вигідно, ніж користуватися корупційними практиками. За таких умов антикорупційна політика ризикує трансформуватися в репресивний інструмент, що набуває ознак «поліцейської держави» з надмірною концентрацією влади в силових структурах і відступом від принципу верховенства права [95, с. 158; 56, с. 320].

Ефективне запобігання корупції потребує не лише інституційних і законодавчих змін, а й глибинної трансформації суспільної свідомості, відновлення соціальної справедливості та довіри до держави. Найважливішим завданням стає формування умов, за яких дотримання закону постає як раціональна, економічно вигідна й суспільно схвалювана норма поведінки.

У межах загальносоціального запобігання першочерговим кримінологічним заходом є стратегічне планування забезпечення кримінологічної безпеки шляхом прийняття *Плану заходів запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва до 2030 року.*

Мета Плану:

– забезпечення стабільного функціонування будівельного сектору як стратегічної галузі економіки;

– гарантування податкової та кримінологічної безпеки в умовах воєнного стану й післявоєнного відновлення;

– створення прозорих і конкурентних умов для забудовників, інвесторів і громадян;

– мінімізація корупційних ризиків і тіньових схем у сфері житлового будівництва;

– посилення довіри міжнародних партнерів до процесів відбудови України.

Основні завдання:

1. Виявлення та усунення криміногенних детермінант ухилення від податків у будівельній сфері (економічних, правових, організаційних, соціально-психологічних).

2. Удосконалення податкового й містобудівного законодавства відповідно до європейських стандартів і сучасних викликів.

3. Інституційне зміцнення системи фінансового контролю (ДПС, БЕБ, ДАСУ) з використанням цифрових технологій (Big Data, AI-моніторинг).

4. Забезпечення прозорості інвестиційних і податкових потоків через розвиток електронних систем (ЄДЕССБ, Prozorro, е-кабінет платника).

5. Запобігання корупційним практикам у дозвільно-реєстраційних процедурах і під час розподілу бюджетних коштів на відновлення житла.

6. Підвищення рівня правової та податкової культури населення через інформаційні кампанії, освітні програми та професійні стандарти для забудовників.

7. Формування ефективного механізму громадського контролю із залученням громадських організацій, журналістів-розслідувачів, міжнародних донорських інституцій.

8. Забезпечення невідворотності юридичної відповідальності за ухилення від сплати податків, зокрема кримінально-правові заходи та механізми фінансових санкцій.

Особливості реалізації у воєнний і післявоєнний період:

– в умовах збройного конфлікту та воєнного стану: посилення фінансового моніторингу для запобігання незаконному використанню коштів, спрямованих на відновлення житла; пріоритетне спрямування ресурсів на будівництво соціального житла для постраждалих від війни; створення спрощених, але контрольованих процедур фінансування.

– у період післявоєнного відновлення: імплементація міжнародних стандартів прозорості інвестицій, зміцнення довіри до українського ринку

нерухомості, інтеграція в європейський економічний простір; забезпечення балансу між швидкістю відбудови та належним контролем податкових потоків.

Пріоритетні напрями антикорупційної політики у сфері житлового будівництва:

– обов'язкова антикорупційна експертиза всіх рішень, що стосуються землевідведення та фінансування житлових проєктів;

– упровадження *ризик-орієнтованого підходу* для оцінювання операцій забудовників і девелоперів;

– цифровізація дозвільних процедур з мінімізацією людського фактора;

– співпраця з міжнародними аудиторами й донорами у сфері відновлювального будівництва.

Очікувані результати реалізації Плану:

– зниження рівня тінізації у сфері житлового будівництва;

– підвищення надходжень до бюджету від податків й обов'язкових платежів;

– зменшення кількості корупційних злочинів, пов'язаних із будівництвом;

– зміцнення довіри населення й міжнародних партнерів до державних інституцій;

– створення безпечного, конкурентного та доброчесного середовища у сфері житлового будівництва.

Отже, загальносоціальні заходи запобігання ухиленню від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів у сфері житлового будівництва становлять фундаментальний напрям кримінологічної безпеки, що поєднує економічні, правові, організаційні, соціально-виховні й інформаційно-аналітичні інструменти впливу на суспільні процеси. Їх сутність полягає у створенні такого соціального й економічного середовища, у якому правомірна поведінка стає вигіднішою, ніж тіньові схеми чи корупційні практики. Кримінологічне забезпечення податкової безпеки у сфері житлового будівництва є одним із ключових завдань сучасної державної політики. Податкова безпека передбачає стабільність і прогнозованість податкових надходжень до бюджету, натомість

кримінологічна безпека спрямована на усунення або нейтралізацію криміногенних чинників, що живлять тіньову економіку та сприяють ухиленню від оподаткування. У цьому контексті важливою є цілеспрямована робота з усунення детермінант злочинності: економічних (надмірне податкове навантаження, дефіцит кредитних ресурсів), правових (прогалини у законодавстві), соціально-психологічних (правовий нігілізм, толерантність до тіньових практик) й організаційних (недостатня координація контролюючих органів).

Важливе місце серед загальносоціальних заходів посідає антикорупційна політика, адже саме корупція в дозвільних і податкових процедурах створює підґрунтя для масштабного ухилення від сплати податків у будівельному секторі. Поєднання загальних (формування громадянської антикорупційної культури, удосконалення законодавства, підвищення прозорості публічних процесів) і спеціальних заходів (матеріальне стимулювання посадових осіб, упровадження антикорупційних програм, обов’язкова експертиза нормативних актів) є необхідною умовою ефективної протидії корупційним ризикам.

У сучасних умовах збройного конфлікту та воєнного стану загальносоціальні заходи набувають особливої актуальності, оскільки саме податкові надходження є базою для обороноздатності та відновлення країни. У цій ситуації ухилення від сплати податків у сфері будівництва не лише завдає шкоди бюджету, а й підриває національну безпеку. Важливою складовою кримінологічної стратегії має стати *План заходів щодо запобігання ухиленню від сплати податків у сфері житлового будівництва до 2030 року*, який поєднує правові, економічні й антикорупційні механізми. Його реалізація передбачає забезпечення прозорості податкових процедур, підвищення рівня податкової культури, розвиток громадського контролю, цифровізацію управлінських процесів і, головне, гарантування невідворотності відповідальності за правопорушення в цій сфері.

Отже, загальносоціальні заходи в контексті кримінологічного забезпечення податкової безпеки у сфері житлового будівництва є не лише

запобіжним інструментом, а й важливим чинником довгострокової стабільності суспільства. Їх ефективна реалізація сприятиме зміцненню економічної безпеки, формуванню доброчесного конкурентного середовища, протидії корупції та забезпеченню сталого післявоєнного розвитку України.

3.2. Спеціально-кримінологічні заходи запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва

Запобігання кримінально протиправним діянням у сучасних умовах залишається надзвичайно складною та актуальною проблемою, що становить загрозу не лише правопорядку, а й фундаментальним основам національної безпеки. Нестабільність суспільно-політичної та економічної ситуації, системні вади механізмів державного управління, низький рівень прозорості у сфері публічних фінансів, відсутність належного громадського контролю за діяльністю органів публічної влади, погіршення соціально-економічних умов життя населення, а також поширення корупції в усіх гілках влади, зокрема в правоохоронних органах, створюють сприятливе підґрунтя для ескалації злочинності.

Тривожним є збільшення кількісних і якісних показників злочинності у сфері економічних відносин, зокрема в галузі житлового будівництва, що супроводжується масштабним ухиленням від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів [99; 178], які негативно позначаються на фінансовій стабільності держави, підриваючи довіру інвесторів, формуючи тіньовий сектор економіки та посилюючи корупційні ризики.

Проникнення податкових кримінальних правопорушень у сферу житлового будівництва є надзвичайно небезпечним, адже ця галузь безпосередньо пов'язана з використанням значних фінансових ресурсів, залученням приватних і державних інвестицій, а також із реалізацією державних

програм відновлення житлової інфраструктури, що набуває критичного значення в умовах збройного конфлікту та воєнного стану. Будь-які тіньові схеми в будівельному секторі послаблюють обороноздатність країни, знижують ефективність використання бюджетних коштів й ускладнюють процес післявоєнного відновлення. За таких умов виникає об'єктивна необхідність у впровадженні спеціально-кримінологічних заходів запобігання, які мають ґрунтуватися на комплексному поєднанні інструментів аналітичної, організаційної, правової та технологічної природи й повинні забезпечити виявлення та нейтралізацію криміногенних детермінант, підвищення ефективності контролюючих інституцій, розвиток міжвідомчої взаємодії та формування дієвих механізмів антикорупційного й фінансового моніторингу.

Згідно з положеннями ст. 19 Конституції України, органи державної влади й органи місцевого самоврядування, а також їх посадові особи зобов'язані діяти виключно на підставі, у межах повноважень і в спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [91]. Такі конституційні приписи мають універсальний характер і поширюються на всіх без винятку суб'єктів владних повноважень, зокрема тих, що здійснюють контроль і регулювання у сфері житлового будівництва, а також на юридичних осіб приватного права, залучених до цього процесу [24, с. 134].

Запобігання ухиленню від сплати податків і зборів у житловому будівництві є складним і багатокомпонентним завданням, яке вимагає системного підходу та постійного моніторингу криміногенної ситуації. Ефективна протидія цим правопорушенням ґрунтується на здатності оперативно виявляти нові схеми ухилення, аналізувати їх детермінанти та формувати адаптивні стратегії реагування. Тому слушно зазначають О. М. Бандурка й О. М. Литвинов, що своєчасне застосування спеціально-кримінологічних засобів дає змогу знижувати рівень податкових злочинів і водночас підвищувати довіру населення та інвесторів до діяльності контролюючих органів [6, с. 99].

Отже, у цьому контексті важливе значення має спеціально-кримінологічне запобігання, яке є загальним поняттям щодо профілактики і ґрунтується на

міждисциплінарних знаннях кримінології, економіки, податкового права, кримінального процесу, криміналістики та фінансового моніторингу. На думку В. В. Голіни, таку форму запобігання реалізують як державні інституції, так і громадянське суспільство й окремі суб'єкти господарювання, передбачаючи комплексний вплив на криміногенні явища й на всі стадії злочинної поведінки [43, с. 21].

О. М. Джужа визначає спеціально-кримінологічне запобігання як цілеспрямовану діяльність, що поєднує горизонтальну взаємодію між суб'єктами запобігання та вертикальне підпорядкування в межах правоохоронної системи, забезпечуючи своєчасне реагування на зміни в криміногенній ситуації та ефективну координацію суб'єктів у межах єдиного керівного механізму [112, с. 63].

На думку О. М. Литвака, загальносоціальне та спеціально-кримінологічне запобігання слід чітко розмежовувати: перше має загальний соціальний характер, натомість друге спрямоване на досягнення конкретного результату без застосування примусу, із залученням неспеціалізованих суб'єктів, для яких профілактична діяльність не є основною функцією [121, с. 22].

Отже, спеціально-кримінологічні заходи у сфері житлового будівництва мають безпосередньо виявляти й усувати криміногенні чинники податкових правопорушень, створювати умови, що унеможливлюють їх реалізацію, забезпечувати превентивний вплив на потенційних правопорушників. Їх характерною ознакою є практична спрямованість на недопущення як окремих правопорушень, так і системних злочинних схем, без необхідності докорінної трансформації суспільних відносин.

А. П. Закалюк слушно зауважував, що, на відміну від інших форм запобігання, спеціально-кримінологічне діє не лише постфактум, а й на етапі готування та замаху, використовуючи інструменти запобіжного значення [73, с. 328], що додає йому актуальності в умовах розширення тіньових схем фінансування будівництва й масового ухилення від оподаткування.

Зазначені концептуальні підходи є методологічною базою для формування сучасної моделі спеціально-кримінологічних заходів у сфері житлового будівництва й передбачають активну участь правоохоронних органів, інститутів громадянського суспільства та фінансових контролюючих структур у виявленні ризикових суб'єктів, нейтралізації детермінант ухилення від податків і недопущенні кримінальних правопорушень у сфері використання бюджетних та приватних коштів.

У зв'язку з цим актуалізується потреба в науковому обґрунтуванні, правовому аналізі та практичному моделюванні системи спеціально-кримінологічного запобігання ухиленню від сплати податків у житловому будівництві, яка враховуватиме як національні реалії, так і міжнародні стандарти фінансової прозорості й антикорупційного контролю.

Формування ефективної системи спеціально-кримінологічного запобігання ухиленню від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів у сфері житлового будівництва неможливе без чіткого визначення кола суб'єктів, наділених відповідними повноваженнями у цій сфері. З огляду на масштабність і комплексність проблеми, до процесу протидії залучають багаторівневу систему інституцій – від законодавчих і виконавчих органів до недержавних структур і міжнародних інституцій.

Згідно з положеннями Конституції України та профільного законодавства, кожен суб'єкт у сфері податкових і будівельних відносин виконує специфічні завдання, спрямовані на підтримання податкової дисципліни, виявлення та усунення криміногенних детермінант, запобігання зловживанням і корупційним схемам [3]. Державні органи забезпечують правове регулювання, контроль і примусове виконання податкових зобов'язань; судова влада гарантує верховенство права та притягнення винних до відповідальності; органи місцевого самоврядування реалізують функції на рівні територіальних громад, контролюючи використання земельних і комунальних ресурсів; недержавні інституції формують корпоративні стандарти доброчесності й здійснюють незалежний аудит; громадськість і медіа виконують роль громадського

контролю та формують суспільну нетерпимість до податкових правопорушень; міжнародні організації сприяють адаптації національної політики до глобальних стандартів прозорості й економічної безпеки [53].

Особливої ваги така багаторівнева система суб'єктів набуває в умовах збройного конфлікту та воєнного стану, коли податкові надходження від житлового будівництва є важливим ресурсом для фінансування оборони та відновлення держави. У цей період першочерговими є не лише функція контролю, а й завдання стратегічного моніторингу фінансових потоків, запобігання корупційним ризикам, забезпечення прозорості дозвільно-реєстраційних процедур і створення передумов для відбудови країни на принципах законності та доброчесності.

У цьому контексті суб'єктів запобігання ухиленню від сплати податків у сфері житлового будівництва поділяють на кілька основних груп, кожна з яких реалізує власні функції та завдання в межах спільної системи протидії податковим правопорушенням:

1. Державні органи – формують і реалізують податкову політику, здійснюють фінансовий контроль, проводять перевірки й розслідування, координують діяльність у сфері економічної та податкової безпеки. Їх завдання полягає у створенні правових механізмів, моніторингу фінансових потоків, виявленні та припиненні злочинних схем у будівельному секторі, зокрема:

Верховна Рада України – формує податкову політику шляхом прийняття законів, що регулюють порядок оподаткування у сфері будівництва, інвестування та обігу нерухомості;

Кабінет Міністрів України – здійснює державне управління у сфері економіки, затверджує програми боротьби з тіньовою економікою, визначає пріоритети у сфері податкової політики;

Міністерство фінансів України – координує податкову політику, розробляє підзаконні нормативні акти, спрямовані на забезпечення надходжень від будівельної галузі;

Державна податкова служба України – головний орган податкового контролю, здійснює перевірки забудовників, девелоперів й інвесторів, виявляє ухилення від сплати податків;

Державна аудиторська служба України – проводить фінансовий контроль за використанням коштів у будівельних проєктах, передусім пов'язаних із бюджетними інвестиціями;

Державна служба з питань праці та Державна служба статистики України – контролюють офіційність трудових відносин на будівництві, що впливає на сплату податків і зборів;

Національна поліція України, Державне бюро розслідувань – здійснюють розслідування кримінальних правопорушень, пов'язаних з ухиленням від сплати податків і легалізацією доходів у будівництві;

Бюро економічної безпеки України – протидіє кримінальним правопорушенням у сфері економіки, включно з ухиленням від податків у будівництві;

Національне агентство з питань запобігання корупції – здійснює моніторинг корупційних ризиків у сфері податкових і будівельних відносин.

Органи місцевого самоврядування – відповідають за адміністрування місцевих податків (наприклад, земельного податку), контроль цільового використання земельних ділянок і комунальної нерухомості.

2. Судова система – забезпечує верховенство права, справедливий розгляд справ щодо ухилення від сплати податків і корупційних правопорушень, а також перевіряє відповідність законодавчих актів Конституції України. Її функції зводяться до забезпечення юридичної невідворотності відповідальності та захисту публічних інтересів.

3. Недержавні інституції та громадськість – професійні об'єднання, бізнес-асоціації та громадські організації формують корпоративні стандарти доброчесності, сприяють підвищенню прозорості звітності, здійснюють незалежний аудит і громадський контроль за діями забудовників й органів влади.

Медіа й журналісти-розслідувачі забезпечують публічність і формують суспільну нетерпимість до податкових правопорушень. Зокрема:

асоціації забудовників, девелоперські компанії, будівельні холдинги – у межах саморегуляції можуть розробляти стандарти доброчесності, корпоративної податкової культури;

професійні об'єднання аудиторів, бухгалтерів і юристів – сприяють підвищенню прозорості фінансової звітності будівельних компаній;

громадські організації та журналісти-розслідувачі – виконують функцію громадського контролю за тіньовими схемами в будівництві й ухиленням від податків;

медіа – формують суспільну думку щодо необхідності добросовісної сплати податків.

4. Міжнародні організації та інституції – впливають на формування національної податкової політики через надання рекомендацій, фінансування та впровадження міжнародних стандартів прозорості, антикорупційних практик і податкової дисципліни. Їх роль украй значуща в умовах воєнного стану та післявоєнного відновлення, коли міжнародні донори вимагають підвищення рівня фінансової та кримінологічної безпеки в будівельній галузі. Зокрема:

Міжнародний валютний фонд, Світовий банк, ЄБРР – надають рекомендації та фінансування, вимагаючи підвищення прозорості будівельного ринку та податкової дисципліни;

GRECO, OECD, Європейська комісія – упроваджують антикорупційні та податкові стандарти, що впливають на національну політику у сфері оподаткування будівництва.

Отже, розглядаючи суб'єктів реалізації спеціально-кримінологічних заходів у цій сфері, слід зазначити, що вони утворюють єдину багаторівневу систему, яку доцільно поділити на дві великі групи:

1. Загальні суб'єкти (макростратегічний рівень) – органи, що відповідають за формування та реалізацію державної політики у сфері будівництва й оподаткування загалом, а також за інтеграцію антикриміногенної складової у

фінансово-економічну стратегію держави. До них належать Президент України, Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Міністерство розвитку громад, територій та інфраструктури України. Їх завдання полягає у визначенні пріоритетів податкової політики, формуванні нормативної бази, розробленні стратегій протидії тіньовим схемам у будівництві, а також забезпеченні узгодженості національної політики з міжнародними стандартами прозорості та податкової безпеки.

2. Спеціальні суб'єкти (цільовий рівень) – органи, які безпосередньо реалізують заходи з протидії ухиленню від сплати податків у житловому будівництві. До них належать правоохоронні структури (Національна поліція, БЕБ, НАБУ, ДБР, СБУ), контрольно-ревізійні органи (Державна податкова служба, Державна аудиторська служба), органи місцевого самоврядування, а також спеціалізовані підрозділи фінансового моніторингу. Їх основними функціями є: виявлення та документування схем ухилення від оподаткування, здійснення фінансового контролю за використанням коштів у будівництві, проведення аналітичних перевірок ризикових операцій, забезпечення належного розслідування кримінальних правопорушень і притягнення винних до відповідальності.

Ефективність спеціально-кримінологічних заходів у сфері житлового будівництва визначають узгодженістю дій загальних і спеціальних суб'єктів, здатністю поєднувати стратегічне планування з практичними інструментами контролю та реагування, а також інтеграцією механізмів громадського й міжнародного нагляду в процеси забезпечення податкової та кримінологічної безпеки галузі.

Аналізуючи систему та повноваження суб'єктів спеціально-кримінологічного запобігання ухиленню від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів у сфері житлового будівництва, насамперед слід акцентувати на ролі Президента України. Відповідно до ст. 106 Конституції України, Президент забезпечує державну незалежність, національну безпеку, правонаступництво держави, визначає пріоритети внутрішньої та зовнішньої

політики, здійснює керівництво зовнішньополітичною діяльністю, а також вносить кандидатури ключових посадових осіб, відповідальних за функціонування сектору безпеки й фінансів [91]. У контексті предмета дослідження ці повноваження набувають значення як елемент стратегічного управління у сфері податкової та кримінологічної безпеки. Зокрема, Президент через систему указів і щорічні послання може визначати завдання щодо підвищення прозорості фінансування житлового будівництва, запобігання тіньовим схемам у сфері інвестицій, а також ініціювати комплексні державні програми у сфері фінансової безпеки й відбудови країни в умовах воєнного стану [18].

Правовий статус Верховної Ради України в цій площині має принципове значення, оскільки саме парламент виконує функцію законодавчого закріплення податкової політики, формує правові межі діяльності інститутів спільного інвестування, будівельних фондів і контролюючих органів. Її повноваження у сфері ухилення від сплати податків у будівництві реалізують двома основними напрямами:

1) нормотворчим, що полягає в прийнятті законів, які визначають правила фінансування житлового будівництва, порядок оподаткування девелоперських компаній, застосування податкових пільг чи звільнень;

2) контрольним, що полягає в здійсненні парламентського контролю за дотриманням податкового законодавства, перевірці ефективності використання бюджетних коштів, а також формуванні тимчасових слідчих комісій для розслідування масштабних правопорушень у будівельній галузі [20].

Кабінет Міністрів України як вищий орган у системі виконавчої влади виконує координаційну функцію, забезпечуючи реалізацію загальної державної політики у сфері будівництва, інвестицій та податкового контролю. До його компетенції належать не лише затвердження програм боротьби з тіньовою економікою, а й формування спеціально-кримінологічних заходів: розроблення методик ризик-аналізу для виявлення схем ухилення від податків у будівництві; упровадження системи електронного адміністрування дозволів і реєстраційних

процедур (зокрема через ЄДЕССБ); координація роботи Міністерства фінансів і ДПС у сфері моніторингу податкових ризиків забудовників. Важливим завданням Кабінету Міністрів також є розроблення антикорупційних стандартів для органів місцевого самоврядування, які адмініструють місцеві податки (земельний, податок на нерухомість) і наділені контрольними повноваженнями у сфері будівництва [20].

Ключову роль у системі державного контролю за дотриманням законодавства у сфері будівництва, а отже, і в запобіганні ухиленню від сплати податків у будівельній галузі, відіграє Державна інспекція архітектури та містобудування України (ДІАМ). Це центральний орган виконавчої влади, діяльність якого спрямовується Кабінетом Міністрів України через Віцепрем'єр-міністра з відновлення України – Міністра розвитку громад, територій та інфраструктури, що реалізує державну політику у сфері архітектурно-будівельного контролю та нагляду. У межах своїх повноважень ДІАМ виконує завдання, які мають безпосереднє кримінологічне значення. Зокрема, інспекція: узагальнює практику застосування законодавства й ініціює зміни до нормативних актів, спрямованих на усунення прогалин, якими користуються забудовники для ухилення від оподаткування; проводить перевірки відповідності будівельних робіт встановленим нормам, проєктним вимогам, ліцензійним умовам, а також достовірності бухгалтерської та дозвільної документації. Це дає змогу виявляти факти приховування реальних обсягів будівництва, використання неофіційної робочої сили, застосування фіктивних договорів чи подвійної звітності з метою зменшення податкових зобов'язань; контролює якість будівельних матеріалів і конструкцій, що часто стають об'єктом схем ухилення від податків через завищення вартості, підміну сертифікатів, використання підставних постачальників; перевіряє дотримання законності рішень у сфері містобудування, зокрема діяльність підрядників, експертів, інженерів-консультантів. У цьому контексті важливим є виявлення конфлікту інтересів і корупційних практик, які сприяють тінізації доходів, зменшенню податкових надходжень; видає обов'язкові приписи щодо усунення

виявлених порушень, зокрема щодо зупинення підготовчих чи будівельних робіт, що мають ознаки ухилення від сплати податків, наприклад, коли роботи виконують без належного фінансового відображення в офіційній звітності; застосовує адміністративно-правові санкції – складає протоколи, розглядає справи про правопорушення, накладає штрафи. Це не лише дисциплінує, а й забезпечує антикриміногенний ефект, оскільки підприємства усвідомлюють неминучість фінансової та правової відповідальності; ліцензує види господарської діяльності в будівництві, що є запобіжником для недобросовісних суб'єктів, які можуть використовувати фіктивні компанії або підставних осіб з метою податкових маніпуляцій; скасовує незаконні рішення органів містобудівного контролю, що створює превентивний ефект й обмежує можливості для реалізації схем ухилення від податків на місцевому рівні; здійснює міжнародне співробітництво, що важливо в контексті гармонізації українських стандартів з європейськими практиками прозорості й доброчесності в будівельній сфері, де податкові ризики тісно пов'язані з корупційними загрозами [51].

ДІАМ не лише виконує суто технічну функцію контролю, а й є важливим елементом спеціально-кримінологічного механізму запобігання податковим правопорушенням у сфері житлового будівництва. Системна діяльність цього органу, яка охоплює моніторинг, виявлення, реагування та превенцію, сприяє зменшенню масштабів тіньової економіки, посиленню фінансової дисципліни будівельних компаній та підвищенню рівня податкової безпеки держави.

З огляду на повноваження ДІАМ, констатуємо, що, крім традиційних державних інституційних механізмів контролю, важливим інструментом спеціально-кримінологічного запобігання у сфері житлового будівництва може стати створення громадської приймальні при ДІАМ. Такий інститут слугуватиме «містком» між громадянами, інвесторами й органами державної влади, виконуючи превентивну функцію та мінімізуючи ризики ухилення від сплати податків через тіньові схеми будівельних компаній.

Основними завданнями громадської приймальні доцільно визначити:

1) організацію прийому громадян й інвесторів, які постраждали від недобросовісних забудовників або постали перед проблемами у сфері будівництва;

2) надання правової та інформаційної допомоги, зокрема щодо захисту прав інвесторів, механізмів відшкодування шкоди, законних способів захисту внесків;

3) моніторинг громадської думки та соціального напруження у сфері будівництва, що дає змогу своєчасно виявляти осередки конфліктних ситуацій та попереджати можливі протиправні дії;

4) систематизацію пропозицій і зауважень громадян з удосконалення законодавства та практики державного управління в будівельній сфері з подальшою передачею їх до профільних комітетів Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України й органів місцевого самоврядування;

5) формування та ведення списків вкладників проблемних забудовників, які не виконали своїх зобов'язань і не повернули внесені кошти. Це забезпечить не лише захист прав громадян, а й створить базу даних для правоохоронних органів і податкових інституцій, спрямовану на виявлення тіньових схем ухилення від сплати податків.

У межах функціонування громадської приймальні у співпраці з представниками громадських організацій та органами місцевого самоврядування доцільно створювати механізми колективного реагування – від інформаційних кампаній до звернень у судові та правоохоронні органи, що значно підвищує ефективність захисту інтересів постраждалих вкладників.

Особливу кримінологічну цінність має узагальнення індикаторів ризикової поведінки забудовників, які дають змогу оперативно виявляти схеми ухилення від податків і тіньові практики. Серед ключових індикаторів:

- відсутність матеріально-технічної бази для заявлених обсягів робіт;
- відсутність або викривлення бухгалтерської звітності, ведення обліку з порушенням;

– підроблення документів, печаток, бланків або повна відсутність дозвільної документації;

– використання підставних осіб як номінальних власників компаній;

– причетність керівників чи засновників до фіктивної діяльності або подання недостовірних даних під час реєстрації;

– відсутність регулярних податкових платежів і платежів до соціальних фондів;

– відсутність операцій, притаманних звичайній господарській діяльності (зарплати, оренда офісів, комунальні витрати).

Запровадження такого комплексу заходів забезпечує раннє виявлення криміногенних детермінант у будівельній сфері та формує основу для спеціально-кримінологічного контролю. У перспективі це надасть можливість не лише захищати права громадян та інвесторів, а й знижувати рівень тінізації економіки, підвищувати ефективність податкових надходжень і забезпечувати стійкість фінансової та кримінологічної безпеки держави в умовах воєнного стану та відновлення країни.

Отже, Президент, Верховна Рада та Кабінет Міністрів є базовими суб'єктами спеціально-кримінологічного запобігання ухиленню від сплати податків у житловому будівництві. Їхня діяльність спрямована не лише на формування нормативної та інституційної основи, а й на створення умов для ефективного функціонування системи кримінологічної безпеки, адаптованої до викликів воєнного стану, відбудови та боротьби з корупцією в будівельному секторі.

У межах формування ефективної системи спеціально-кримінологічного запобігання ухиленню від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів у сфері житлового будівництва першочергова роль належить безпековій діяльності, яку реалізують на організаційному та функціональному рівнях. Зокрема, ключовим напрямом спеціально-кримінологічних заходів у сфері запобігання ухиленню від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів у житловому будівництві є діяльність оперативних підрозділів

правоохоронних органів, серед яких особливу роль відіграють Національна поліція України, НАБУ, ДБР, БЕБ та СБУ. Саме ці інституції здійснюють комплексну роботу, спрямовану на виявлення та припинення тіньових схем у будівельному секторі, одержання кримінологічно значущої інформації, а також документування протиправних дій забудовників, інвесторів і посадових осіб, причетних до схем ухилення від податкових зобов'язань.

Діяльність оперативних підрозділів у цій сфері має низку особливостей. По-перше, будівельний ринок є одним із найбільш капіталомістких сегментів економіки, що акумулює значні фінансові ресурси та водночас залишається вразливим до тінізації. Тому саме в будівництві активно застосовують механізми легалізації коштів, отриманих злочинним шляхом, а також схеми мінімізації податкових зобов'язань шляхом заниження вартості об'єктів нерухомості, використання фіктивних договорів інвестування чи форвардних контрактів. У таких умовах оперативні підрозділи мають забезпечувати не лише виявлення вже вчинених правопорушень, а й завчасне виявлення та нейтралізацію криміногенних детермінант, що формуються в процесі будівельної діяльності.

По-друге, важливою функцією оперативних органів є отримання кримінологічно значущої інформації. Ідеться про збір відомостей щодо типових схем ухилення від сплати податків, які застосовують забудовники чи афілійовані структури: використання «транзитних» підприємств для формування фіктивного податкового кредиту, завищення витрат на будівельні матеріали, приховування реальної вартості житлових об'єктів, створення штучних боргових зобов'язань. Інформаційна діяльність оперативних підрозділів передбачає застосування негласних слідчих (розшукових) дій, роботу з конфіденційними джерелами, аналіз відкритих даних, а також використання сучасних технологій кримінального аналізу. Увагу в контексті спеціально-кримінологічних заходів привертає використання сучасних інформаційно-аналітичних технологій у діяльності оперативних підрозділів правоохоронних органів. Зокрема, у правоохоронній практиці дедалі активніше застосовують інструменти відкритої розвідки (OSINT), технології аналізу великих масивів даних (Big Data) та

блокчейн-аналітику, що відкриває принципово нові можливості у сфері запобігання ухиленню від сплати податків у житловому будівництві.

OSINT (Open Source Intelligence) у сучасних умовах є ключовим джерелом отримання кримінологічно значущої інформації. Ідеться про системне використання даних з відкритих джерел: державних реєстрів, електронних майданчиків для закупівель, судових рішень, фінансових звітів будівельних компаній, а також медіа-матеріалів і соціальних мереж. Оперативні підрозділи використовують OSINT для виявлення зв'язків між юридичними та фізичними особами, вивчення схем афілійованості забудовників й інвесторів, ідентифікації фіктивних компаній чи підконтрольних структур, через які виводять фінансові ресурси. Такий підхід дає змогу без значних витрат отримувати первинні відомості, що надалі можуть бути використані для ініціювання оперативно-розшукових чи слідчих дій [239].

Big Data у сфері житлового будівництва стає одним із найважливіших інструментів аналітики. Величезні масиви податкових, фінансових, митних і банківських даних потребують спеціальної обробки із застосуванням алгоритмів штучного інтелекту й машинного навчання [261]. Використання Big Data дає змогу виявляти аномальні фінансові операції, які свідчать про ухилення від сплати податків: стрімке зростання чи падіння обсягів фінансування проєктів, необґрунтоване завищення кошторисної вартості будівництва, відхилення між задекларованими та фактичними витратами на матеріали. Крім того, Big Data сприяє ідентифікації «кластерів ризику» – груп компаній, пов'язаних між собою через спільних власників, керівників чи бухгалтерські структури, що створюють мережеві схеми тіньової економічної діяльності.

Блокчейн-аналітика має важливе значення у сфері запобігання податковим правопорушенням, оскільки дедалі частіше в схемах житлового будівництва використовують криптовалютні інструменти для приховування джерел коштів або переведення їх у тіньовий обіг. Технології блокчейн-аналізу дають змогу відстежувати транзакції в розподілених реєстрах, виявляти пов'язані гаманці та будувати ланцюги руху коштів, що ведуть до реальних суб'єктів

господарювання. Це створює додаткові можливості для попередження схем відмивання доходів, одержаних від ухилення від сплати податків у будівництві, а також для повернення незаконно виведених фінансових активів [36].

Важливим напрямом є впровадження аналітичних платформ й інтегрованих електронних реєстрів, що забезпечують ефективну взаємодію між контролюючими, правоохоронними та судовими органами. Серед таких систем можна виокремити:

– Єдиний державний реєстр юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань (ЄДР), що дає змогу ідентифікувати структуру власності компаній-забудовників та їхніх контрагентів;

– Єдиний реєстр податкових накладних, який є ключовим інструментом контролю за формуванням податкового кредиту у сфері будівництва;

– систему Prozorro як джерело даних про бюджетні контракти й можливі маніпуляції з державними коштами у сфері житлового будівництва [207];

– судовий реєстр, де відображаються справи, пов’язані з податковими та будівельними спорами, що формує кримінологічний масив інформації про типові правопорушення.

Слід виокремити Єдину державну електронну систему у сфері будівництва (ЄДЕССБ), яка нині стає фундаментом цифровізації будівельного ринку. Її функції постійно розширюються, зокрема в напрямі інтеграції з податковими реєстрами та фінансовим моніторингом. Розвиток ЄДЕССБ дає змогу створювати прозору систему обліку будівельних проєктів, контролювати дотримання дозвільно-реєстраційних процедур, виявляти факти подвійних або фіктивних дозволів на будівництво, запобігати маніпуляціям із цільовим використанням земельних ділянок. Використання ЄДЕССБ як єдиної інтегрованої платформи може суттєво знизити рівень тінізації будівельної галузі, а також забезпечити автоматизоване виявлення ризиків ухилення від податків через індикатори непрозорої поведінки забудовників.

Зауважимо, що сучасні технології – від OSINT до блокчейн-аналітики та Big Data – формують якісно нову архітектуру спеціально-кримінологічного

запобігання у сфері житлового будівництва. Їхнє впровадження надає можливість перейти від реактивної моделі боротьби з податковими правопорушеннями до запобіжної, що ґрунтується на ранньому виявленні ризиків, прогнозуванні злочинних схем і комплексному моніторингу фінансових потоків у будівельному секторі, що своєю чергою зміцнює податкову та кримінологічну безпеку держави, а також сприяє формуванню довіри інвесторів і міжнародних партнерів до процесів відбудови країни.

По-третє, значну увагу зосереджують на документуванні протиправних дій. Таке завдання потребує високого рівня процесуальної грамотності та координації між оперативними і слідчими підрозділами. У сфері житлового будівництва найчастіше йдеться про документування фактів створення фіктивних інвестиційних компаній, маніпуляцій з корпоративними правами, подвійних договорів купівлі-продажу квартир, використання підконтрольних забудовникам фінансових установ для штучного заниження податкових платежів. Оперативні матеріали, належно закріплені та процесуально оформлені, стають базою доказової діяльності в кримінальних провадженнях.

Окремо слід акцентувати на міжвідомчій взаємодії. Ефективність діяльності оперативних підрозділів безпосередньо залежить від їхньої координації з іншими суб’єктами – ДПС, ДАСУ, органами фінансового моніторингу, а також органами місцевого самоврядування. Наприклад, інформація про порушення цільового використання земельних ділянок або про необґрунтоване заниження нормативної грошової оцінки землі, отримана від органів місцевого самоврядування, може стати підставою для ініціювання оперативно-розшукових заходів у межах будівельного проєкту.

Діяльність оперативних підрозділів у сфері будівництва має і міжнародний вимір. З огляду на активну інтеграцію України до європейського правового простору, важливою є адаптація практики до стандартів Європейського Союзу та рекомендацій міжнародних організацій (OECD, FATF, GRECO). Ідеться про імплементацію ризик-орієнтованого підходу у фінансових розслідуваннях, використання незалежних аудитів, захист викривачів і залучення громадськості

до процесів контролю. Отже, спеціально-кримінологічні заходи, реалізовані оперативними підрозділами, охоплюють не лише кримінально-правову сферу, а й превентивну діяльність, спрямовану на мінімізацію можливостей для ухилення від сплати податків у будівництві.

Необхідно зазначити, що в умовах воєнного стану та післявоєнного відновлення країни роль оперативних підрозділів значно посилюється. По-перше, через масштабне залучення бюджетних і міжнародних донорських коштів у відбудову житлового фонду підвищується ризик їхнього нецільового використання. По-друге, в умовах воєнної економіки й дефіциту ресурсів значно підвищується суспільна небезпечність будь-яких схем ухилення від сплати податків, оскільки вони підривають фінансову спроможність держави забезпечувати оборону й соціальні програми. По-третє, у післявоєнний період головним завданням стає формування довіри міжнародних партнерів й інвесторів, що неможливо без ефективної протидії економічній злочинності в будівельному секторі.

Діяльність оперативних підрозділів правоохоронних органів у сфері житлового будівництва є ключовим елементом спеціально-кримінологічних заходів запобігання ухиленню від сплати податків. Вона поєднує виявлення та припинення протиправних схем, здобуття кримінологічно значущої інформації, документування протиправної діяльності, а також формування аналітичної бази для прогнозування та запобігання майбутнім правопорушенням. Усе це створює умови для забезпечення податкової та кримінологічної безпеки будівельної сфери, сприяє зниженню рівня тінізації економіки та зміцнює фінансову стабільність держави.

Запобігання ухиленню від сплати податків у сфері житлового будівництва потребує не лише кримінально-правових і фіскальних інструментів, а й глибокого розуміння фінансово-правових механізмів залучення коштів у цю галузь. Законодавство України визначає специфічні способи фінансування будівництва, спрямовані на зниження ризиків тіньових схем і забезпечення прозорості грошових потоків. Зокрема, відповідно до ч. 3 ст. 4 Закону України

«Про інвестиційну діяльність», фінансування житлового будівництва з використанням недержавних коштів можуть здійснювати виключно через фонди фінансування будівництва, фонди операцій з нерухомістю, інститути спільного інвестування (ІСІ), а також шляхом емісії цільових облігацій підприємств. Така правова конструкція дає змогу відстежувати походження коштів й унеможливлює використання нелегальних схем [182].

Важливе місце серед фінансових інструментів посідають інститути спільного інвестування, діяльність яких регламентує Закон України «Про інститути спільного інвестування» [183]. ІСІ акумулюють кошти інвесторів і формують активи у вигляді нерухомості, корпоративних прав чи деривативів, зокрема форвардних контрактів. Такі контракти, базовим активом яких часто є квартири або майнові права на них, дають змогу забудовникам залучати кошти на ранніх стадіях будівництва, а інвесторам – отримувати майнові права після завершення проєкту. Податковий кодекс України в пп. 14.1.45 прямо визнає деривативи товаром, а доходи від їх обігу – складовою коштів спільного інвестування, що може підпадати під спеціальні податкові пільги (п. 141.6 ст. 141) [168].

У такій ситуації спеціально-кримінологічні заходи мають полягати в превентивному моніторингу операцій із фінансовими інструментами у сфері будівництва. Зокрема, важливо забезпечити:

– контроль за походженням коштів, що формують активи ІСІ та фондів фінансування будівництва, з метою недопущення відмивання доходів чи ухилення від податків;

– аналітичний супровід операцій з деривативами та форвардними контрактами, які можуть використовувати для мінімізації податкових зобов’язань;

– координацію дій податкових і правоохоронних органів, спрямовану на перевірку реальності господарських операцій забудовників і керуючих компаній;

– використання ризик-орієнтованих підходів у діяльності ДПС і БЕБ для виявлення фіктивних чи штучно завищених операцій з активами інвестиційних фондів;

– встановлення ефективної судової практики, яка унеможливлює зловживання податковими пільгами та фіктивне оформлення активів.

Практика засвідчує, що питання правомірності використання коштів ІСІ для фінансування житлового будівництва неодноразово ставало предметом перевірок ДПС і судових розглядів. Наприклад, у низці рішень Верховного Суду (постанови від 4 липня 2023 року у справі № 826/20668/13-а [152; 217], від 22 жовтня 2020 року у справі № 300/1717/19 [151; 210]) підтверджено, що кошти, отримані інститутом спільного інвестування від операцій з активами, визнають коштами спільного інвестування, їх можуть звільняти від оподаткування, якщо вони сформовані відповідно до закону. Водночас судова практика чітко акцентує на необхідності реальності господарських операцій, документального підтвердження руху активів і відсутності ознак штучного заниження податкової бази.

Отже, у контексті дослідження можна дійти висновок, що спеціально-кримінологічні заходи запобігання ухиленню від сплати податків у сфері житлового будівництва мають охоплювати не тільки роботу правоохоронних органів у кримінально-правовій площині, а й системний контроль за інвестиційними механізмами, правовими конструкціями фінансування, прозорістю податкових пільг та ефективністю застосування судових рішень. Це дасть змогу мінімізувати криміногенні ризики, знизити масштаби тінізації та забезпечити баланс між інвестиційною привабливістю будівельної галузі та податковою безпекою держави.

Спеціально-кримінологічні заходи у сфері запобігання ухиленню від сплати податків у житловому будівництві передбачають не лише вдосконалення механізмів контролю чи впровадження інноваційних технологій, а й системну підготовку та підвищення кваліфікації кадрів правоохоронних і контролюючих органів. Ідеться про формування стійкої професійної компетентності шляхом

проведення цільових тренінгів, упровадження освітніх програм із фінансових розслідувань, розроблення та стандартизації методик аналітичної діяльності. Такі заходи спрямовані на підвищення здатності працівників адаптуватися до новітніх форм правопорушень, зокрема схем зловживань у сфері фінансування будівництва через фонди спільного інвестування, деривативи чи форвардні контракти.

Системна підготовка дає змогу інтегрувати в практику роботи слідчих, оперативних й аналітичних підрозділів сучасні інструменти кримінального аналізу, блокчейн- та Big Data-аналітики, OSINT-досліджень, що значно розширює можливості у виявленні та документуванні податкових злочинів. Розроблення єдиних стандартів аналітичної діяльності й уніфікування методик збору й оцінки доказової інформації сприяють підвищенню якості досудового розслідування та забезпечують його результативність у судовій перспективі.

Актуальності такі заходи набувають в умовах воєнного стану та післявоєнного відновлення, коли будівельна галузь є стратегічним сектором економіки, а податкові надходження стають критично важливим джерелом фінансування державних потреб. Підготовка фахівців, здатних оперативно реагувати на динамічні виклики, унеможливлює масштабне поширення тіньових схем, сприяє формуванню прозорого середовища у сфері житлового будівництва, підвищує рівень довіри населення і міжнародних партнерів до державних інституцій.

Кадрове забезпечення та розвиток професійної компетентності є невід’ємною складовою системи спеціально-кримінологічних заходів, що визначають успішність протидії ухиленню від сплати податків у будівельному секторі.

З 21 серпня 2024 року набула чинності оновлена редакція Типової антикорупційної програми для юридичних осіб, яка передбачає посилення вимог до прозорості й доброчесності бізнесу, а також упровадження механізмів оцінки корупційних і податкових ризиків у фінансовій діяльності компаній, зокрема забудовників й інвесторів у сфері житлового будівництва [232]. Це має важливе

значення в контексті спеціально-кримінологічного запобігання, адже фінансові операції, пов’язані з будівництвом, часто використовують для ухилення від сплати податків, приховування доходів або легалізації капіталу.

Одним із ключових напрямів розвитку системи є адаптація національного податкового та фінансового законодавства до стандартів Європейського Союзу, що передбачає:

– упровадження гнучких інструментів контролю за фінансуванням будівельних проєктів та операціями з нерухомістю;

– підтримку соціально відповідального бізнесу (зокрема компаній, які добросовісно виконують податкові зобов’язання і створюють робочі місця у сфері відбудови);

– розвиток механізмів партнерства між державними органами, забудовниками й інституціями фінансового ринку з метою підвищення рівня податкової дисципліни.

У цьому контексті доцільним є використання міжнародно визнаної моделі управління ризиками «Три лінії захисту» (Three Lines of Defense, 3LoD). Її застосування в будівельному секторі дає змогу сформувати ефективну систему спеціально-кримінологічного контролю за податковими потоками:

I. Перша лінія захисту (операційний рівень) – фінансові та юридичні підрозділи забудовників, що відповідають за підготовку договорів, первинну бухгалтерію, податкову звітність, здійснення розрахунків з інвесторами. Їхня діяльність має підлягати внутрішнім стандартам податкової доброчесності.

II. Друга лінія захисту (контроль ризиків) – підрозділи внутрішнього контролю, уповноважені особи з питань запобігання корупції та фінансових правопорушень, які здійснюють моніторинг операцій із залученими коштами, перевіряють відсутність фіктивних контрагентів, виявляють ознаки оптимізації податків через «тіньові схеми».

III. Третя лінія захисту (незалежний аудит) – зовнішні аудитори, державні контролюючі органи (ДПС, БЕБ, ДАСУ), що здійснюють оцінку прозорості

фінансових операцій будівельних компаній, проводять податкові перевірки, застосовують санкції за порушення [233].

Додатковим рівнем є суспільний контроль – участь громадських організацій, журналістів-розслідувачів і міжнародних донорів у моніторингу фінансування проєктів відбудови.

Узагальнюючи викладене, можна стверджувати, що спеціально-кримінологічні заходи запобігання ухиленню від сплати податків у сфері житлового будівництва становлять системний комплекс запобіжних дій, спрямованих на нейтралізацію криміногенних детермінант податкових правопорушень, зниження рівня тінізації економіки та забезпечення фінансової безпеки держави. Їхня ефективність ґрунтується на кількох ключових засадах:

1. Системність і міжвідомча взаємодія. Запобігання ухиленню від сплати податків у будівельній сфері передбачає координацію діяльності широкого кола суб'єктів – від Верховної Ради, Кабінету Міністрів, Міністерства фінансів, ДПС та БЕБ до ДІАМ, ДАСУ й органів місцевого самоврядування.

2. Поєднання традиційних та інноваційних інструментів. Сучасні форми спеціально-кримінологічного впливу передбачають використання цифрових технологій (Big Data, OSINT, блокчейн-аналітики, системи ризик-індикаторів, штучного інтелекту), що підвищують спроможність держави виявляти приховані фінансові схеми та запобігати маніпуляціям з податковими зобов'язаннями.

3. Розвиток кадрового потенціалу. Цільова підготовка та підвищення кваліфікації працівників правоохоронних і контролюючих органів формують основу професійного реагування на складні схеми ухилення від оподаткування у сфері житлового будівництва, передусім в умовах воєнного стану та післявоєнного відновлення.

4. Прозорість і громадський контроль. Залучення інститутів громадянського суспільства, створення публічних платформ, електронних реєстрів й інтерактивних баз даних сприяють формуванню атмосфери доброчесності, що знижує рівень толерантності до тіньових схем.

5. Інституційна стійкість. Діяльність таких органів, як ДІАМ чи БЕБ, має безпосереднє кримінологічне значення, оскільки їхній контроль за законністю будівельних процесів та фінансовими потоками не лише забезпечує дотримання містобудівних і технічних норм, а й гарантує сплату податків, мінімізує можливості для фіктивного підприємництва та використання підставних компаній.

Отже, спеціально-кримінологічні заходи у сфері житлового будівництва є ключовим елементом стратегії протидії економічній злочинності, забезпечення кримінологічної безпеки, формування прозорого інвестиційного середовища. Вони поєднують низку кримінологічних інструментів, що дає змогу знизити ризики тінізації сфери житлового будівництва й підвищити рівень довіри населення та міжнародних партнерів до процесів відновлення і розвитку України.

3.3. Взаємодія контролюючих і правоохоронних органів щодо запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва

Ефективне запобігання ухиленню від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів у сфері житлового будівництва неможливе без налагодженої та системної взаємодії між контролюючими та правоохоронними органами. Саме інтеграція зусиль ДПС, БЕБ, ДАСУ, ДІАМ, Національної поліції України, прокуратури та інших органів здатна забезпечити комплексне охоплення усіх етапів житлово-будівельного процесу – від інвестування та оформлення дозвільної документації до введення об'єктів в експлуатацію та подальшого оподаткування.

Сфера житлового будівництва є одним із найризикованіших сегментів економіки з позицій податкової дисципліни. Значні грошові потоки, залучення приватних і державних інвестицій, використання складних фінансово-правових

механізмів (форвардні контракти, фонди фінансування будівництва, інститути спільного інвестування тощо), а також високий рівень латентності фінансових операцій створюють сприятливе підґрунтя для реалізації тіньових схем ухилення від оподаткування. У цих умовах відомча ізольованість і фрагментарність діяльності окремих органів втрачає ефективність, оскільки схеми ухилення набувають багаторівневого й міжгалузевого характеру.

Зазначене зумовлює потребу у формуванні єдиної системи міжвідомчої взаємодії, яка ґрунтуватиметься на принципах комплексності, узгодженості та взаємодоповнюваності. Вона має передбачати як обмін інформацією між суб'єктами, так і спільне проведення аналітичних перевірок, координацію дій у кримінальних провадженнях, розроблення спільних методик виявлення та документування правопорушень, а також механізми реагування на виявлені податкові ризики в будівельній сфері.

У цьому контексті важливе значення має розроблення єдиних стандартів взаємодії, чіткого визначення функцій та повноважень контролюючих і правоохоронних органів, створення спільних інформаційних ресурсів та баз даних, а також удосконалення нормативно-правового регулювання. Саме узгодженість дій забезпечує своєчасне виявлення схем ухилення, притягнення винних осіб до відповідальності й усунення умов, що сприяють повторним порушенням.

Отже, дослідження питань взаємодії контролюючих і правоохоронних органів у запобіганні ухиленню від сплати податків у сфері житлового будівництва є ключовим для формування цілісної системи спеціально-кримінологічних заходів, що сприятиме підвищенню рівня фінансової безпеки держави, прозорості будівельного сектору й довіри суспільства до податкових інститутів.

У науковому та прикладному аспектах категорія «взаємодія» має багатовимірний зміст і потребує комплексного осмислення. За визначенням Великого тлумачного словника української мови, взаємодія – це взаємний зв'язок між предметами в дії, погоджена діяльність між суб'єктами, яка

характеризується узгодженістю в часі, просторі та змісті; у фізичному розумінні – це взаємний вплив тіл і частинок, що зумовлює зміну їхнього стану чи руху [29, с. 184]. У юридичній науці поняття взаємодії набуває ширшого змісту, відображаючи не лише формальну узгодженість дій, а й системність організаційних і правових зв'язків, що забезпечують ефективність реалізації державної політики в певній сфері [238].

У працях сучасних дослідників зазначено, що взаємодія правоохоронних і контролюючих органів є передусім формою координаційної діяльності, яка передбачає погодженість їхніх дій, обмін інформацією, спільне планування та реалізацію превентивних і репресивних заходів. Г. П. Цимбал визначає взаємодію як узгоджену діяльність правоохоронних, контролюючих та інших державних органів, спрямовану на виявлення, розкриття і розслідування злочинів [254, с. 39]. Водночас О. О. Юхно трактує її в процесі досудового розслідування як організаційну форму діяльності двох і більше осіб, що є спільно узгодженою та нормативно врегульованою законами й відомчими актами, а її завданням є забезпечення ефективного розслідування конкретного кримінального провадження [1, с. 19].

З позицій кримінології взаємодію розглядають як системоутворювальний зв'язок елементів, завдяки якому вони взаємодоповнюють один одного і створюють умови для успішного функціонування всієї системи [114; 113; 110]. Тобто вона є своєрідним інтеграційним механізмом, що дає змогу перетворити розрізнені дії окремих суб'єктів на єдину узгоджену діяльність. Взаємодія має й управлінську природу, оскільки забезпечує трансформацію індивідуальної діяльності органів у спільну, узгоджену за часом, місцем і метою; важливим її елементом є систематичний обмін інформацією, що сприяє своєчасному виявленню криміногенних факторів.

У контексті запобігання ухиленню від сплати податків у сфері житлового будівництва категорія «взаємодія» набуває особливої значущості, оскільки ця сфера характеризується високим рівнем тінізації фінансових потоків, складністю правових механізмів інвестування та участю значної кількості суб'єктів з

різними інтересами. Отже, завданням взаємодії є не лише традиційне виявлення та документування злочинів, а й формування спільних методик виявлення ризикових операцій у будівельних компаніях; здійснення комплексного фінансово-податкового моніторингу; координація аналітичної роботи та кримінологічного прогнозування; забезпечення невідворотності відповідальності за ухилення від сплати податків; усунення детермінант й умов, що сприяють ухиленню.

Головним завданням взаємодії в цій сфері є забезпечення повного циклу спеціально-кримінологічних заходів – від своєчасного виявлення схем ухилення, їх якісного документування та проведення ефективного розслідування до відновлення порушених прав держави й громадян, а також відшкодування заподіяної шкоди [25, с. 217]. Водночас така взаємодія виконує і превентивну функцію, оскільки спрямована на усунення структурних передумов тіньових практик у будівництві, підвищення прозорості податкових процесів і формування атмосфери невідворотності покарання для правопорушників.

Отже, *взаємодія контролюючих і правоохоронних органів щодо запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва – це спільна діяльність суб'єктів, побудована на правових й організаційних засадах щодо усунення детермінантів податкових правопорушень, їх виявлення та нейтралізацію, яка поєднує правові, аналітичні, організаційні й інформаційні заходи, а результатом є забезпечення кримінологічної безпеки у сфері житлового будівництва.*

Україна знаходиться на етапі становлення правової держави, що зумовлює необхідність посилення державного контролю за всіма сферами суспільного життя – від функціонування організаційних структур і господарських зв'язків до врегулювання зовнішніх та внутрішніх відносин, які будуються на нових демократичних засадах. Контроль у цьому контексті розглядають не лише як інструмент нагляду, а й як один із ключових механізмів державного управління, що забезпечує дотримання правових норм, стабільність суспільних процесів, запобігання девіантним і криміногенним виявам. Світова практика підтверджує:

незалежно від форми правління, держави здійснюють контроль за суспільними процесами та впливають на формування соціально-економічних і правових відносин. Водночас характер контролю, його методи та супровідні заходи безпосередньо відображають сутність державної влади, рівень її демократичності та відповідність проголошеним принципам розвитку. Саме тому демократична держава повинна поєднувати механізми правового регулювання та контролю із забезпеченням верховенства права, захисту прав і свобод людини, прозорості управління та належної підзвітності публічної влади [21, с. 136].

У цьому контексті важливим є усвідомлення, що правова держава має бути публічною організацією, яка представляє загальний інтерес суспільства, здійснює управління суспільними справами від імені громадян і в їхніх інтересах. Такий підхід зумовлює потребу в розбудові ефективних інституційних механізмів взаємодії між органами державної влади, органами місцевого самоврядування та громадянським суспільством, що дасть змогу забезпечити належний рівень контролю в стратегічно важливих сферах, зокрема у сфері житлового будівництва й податкових відносин, де є підвищений ризик зловживань, ухилення від сплати податків і корупційних виявів.

І. М. Миронець визначає контроль як функцію держави, спрямовану на перевірку дотримання і виконання поставлених завдань, прийнятих рішень та їх правомірності, що полягає в спостереженні та перевірці розвитку системи й усіх її елементів відповідно до визначених напрямів, а також у попередженні можливих помилок і неправомірних дій. У контексті адміністративно-правового регулювання будівельної діяльності дослідниця характеризує державний контроль як комплекс адміністративних заходів, спрямованих на забезпечення дотримання учасниками будівельного процесу вимог законодавства [132, с. 130–131].

На думку В. М. Плішкіна, контроль є складовою управлінської функції, що передбачає спостереження та перевірку відповідності діяльності суб’єктів прийнятим управлінським рішенням (законам, планам, нормам, стандартам). Він

має виявляти відхилення від встановлених правил і принципів, фіксувати результати впливу суб'єкта на об'єкт та, у разі потреби, забезпечувати корегувальні дії [167, с. 240].

Зіставлення цих наукових підходів дає підстави стверджувати, що контроль, зокрема в податково-будівельній сфері, має багатоплановий характер: він поєднує функцію загального спостереження за станом системи з можливістю глибокого аналізу конкретних правовідносин. Така двоєдина природа контролю дає змогу не лише фіксувати правопорушення у сфері житлового будівництва, а й виявляти чинники, що сприяють ухиленню від сплати податків, зборів й інших обов'язкових платежів, з подальшим усуненням цих причин.

У кримінологічному контексті державний контроль доцільно розглядати як об'єктивну функціональну діяльність, що виконують уповноважені органи (ДПС, ДАСУ, ДІАМ, БЕБ, СБУ, Національна поліція, прокуратура) з метою запобігання податковим злочинам у сфері будівництва шляхом своєчасного виявлення та документування правопорушень. Виявляючи недоліки в діяльності суб'єктів господарювання, контроль виконує сигнальну функцію, інформуючи про системні порушення обліку, звітності й оподаткування, які надалі можуть стати підґрунтям для ухилення від сплати податків [197, с. 195].

В Україні система контролю у сфері державного управління формується як складна та розгалужена мережа надвідомчого й міжвідомчого нагляду. Її головне завдання полягає в забезпеченні комплексних рішень, які охоплюють кілька галузей управління, зокрема податково-будівельну сферу. Важливим є розмежування безпосереднього та опосередкованого контролю. Перший реалізують через перевірки, ревізії та експертизи діяльності забудовників і девелоперських компаній, що надає можливість своєчасно виявляти схеми мінімізації податкових зобов'язань, фіктивні операції чи маніпуляції з обліком. Другий, опосередкований, ґрунтується на аналізі статистичних і фінансових даних, результатів діяльності ринку нерухомості, показників податкової звітності, що дозволяє ідентифікувати ризикові операції та розробляти профілактичні заходи.

Оформлення результатів контролю у вигляді офіційних актів має подвійне значення: з одного боку, воно забезпечує юридичне підґрунтя для реагування (накладення штрафних санкцій, ініціювання кримінальних проваджень, призупинення діяльності об'єкта), а з іншого – формує превентивний ефект, стимулюючи суб'єктів господарювання до добросовісного виконання податкових зобов'язань у сфері житлового будівництва. Отже, взаємодія контролюючих і правоохоронних органів у цій сфері постає як ключовий елемент спеціально-кримінологічної профілактики податкових злочинів, що ґрунтується на інтеграції адміністративних, фінансових та кримінально-правових засобів впливу [250, с. 106].

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності», державний нагляд (контроль) визначають як діяльність уповноважених законом органів державної влади в межах їх компетенції, спрямована на виявлення та запобігання порушенням вимог законодавства суб'єктами господарювання з метою забезпечення суспільних інтересів, зокрема належної якості продукції, робіт і послуг, а також допустимого рівня безпеки для населення й навколишнього природного середовища [187]. У контексті дослідження ухилення від сплати податків у сфері житлового будівництва така дефініція має важливе значення. Державний нагляд (контроль) у цій сфері не обмежується лише технічним чи якісним аспектом будівельних робіт. Він поширюється також на фінансово-економічну складову будівельної діяльності, зокрема контроль за дотриманням податкового законодавства, прозорістю фінансових потоків, законністю використання коштів інвесторів і державного бюджету. Отже, державний контроль стає не лише інструментом забезпечення безпеки та якості будівельного процесу, а й важливим елементом спеціально-кримінологічної профілактики, спрямованої на запобігання ухиленню від податкових зобов'язань.

Застосування цього положення у сфері житлового будівництва означає, що органи державного нагляду та контролю (ДПС, ДАСУ, ДІАМ, органи місцевого

самоврядування, а також правоохоронні структури) виконують не лише функцію спостереження та реагування на виявлені порушення, а й формують превентивний механізм. Його завданням є своєчасне виявлення ризиків тінізації фінансових потоків, документування схем ухилення від оподаткування, усунення передумов для зловживань у сфері податково-будівельних відносин. Державний нагляд (контроль) у сфері житлового будівництва доцільно розглядати як багатофункціональний інструмент, що поєднує адміністративно-правову, фінансову та кримінологічну складові, спрямовані на забезпечення податкової дисципліни, прозорості та доброчесності в будівельному секторі.

У сфері житлового будівництва органи державного фінансового контролю відіграють центральну роль у протидії ухиленню від сплати податків, зборів й інших обов'язкових платежів, оскільки саме вони наділені широким інструментарієм впливу, спрямованим на виявлення фінансових порушень, фіксацію їхніх масштабів і забезпечення відшкодування збитків державі. Відповідно до Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», таким органам надано комплекс правових повноважень, що дають змогу забезпечувати належний рівень фінансово-економічної дисципліни [188].

По-перше, органи фінансового контролю мають право проводити перевірки грошових і бухгалтерських документів, звітів, кошторисів та іншої документації, що підтверджує законність надходження й витрачання коштів у будівельних компаніях, а також перевіряти фактичну наявність матеріальних цінностей. Це дає змогу виявляти схеми мінімізації податкових зобов'язань шляхом маніпуляцій з первинними документами чи подвійної бухгалтерії. По-друге, вони уповноважені на безперешкодний доступ до складів, виробничих приміщень та об'єктів будівництва, що створює можливості для контролю не лише на рівні звітності, а й фактичного виконання будівельних робіт. У разі виявлення грубих порушень законодавства фінансові інспектори можуть призупиняти операції з бюджетними коштами, що використовують як «стримувальний» запобіжний захід проти зловживань. По-третє, закон

передбачає право залучати незалежних експертів для проведення контрольних обмірів будівельних робіт, перевірки якості матеріалів чи здійснення технічних аналізів. Така практика дає змогу об'єктивно оцінити не лише фінансову, а й матеріальну складові будівельних проєктів, що безпосередньо впливає на податкову дисципліну. По-четверте, фінансові контролюючі органи можуть вимагати проведення інвентаризацій, звертатися до суду з питань примусу до їх здійснення, а також тимчасово опечатувати каси, склади й архіви. У сфері житлового будівництва ці заходи мають особливе значення, оскільки дозволяють унеможливити приховування первинної документації чи активів, що використовують для незаконної мінімізації податкових зобов'язань.

Крім того, органи фінансового контролю мають право отримувати інформацію від банків, кредитних установ та інших суб'єктів господарювання, зокрема відомості, що становлять банківську таємницю (у встановленому законом порядку). Це відкриває широкі можливості для відстеження фінансових потоків у будівельній галузі, зокрема схем виведення капіталу через підставні компанії чи офшори.

Не менш важливим є право пред'являти обов'язкові до виконання вимоги щодо усунення виявлених порушень, стягувати в судовому порядку приховані платежі й накладати адміністративні стягнення на службових осіб. Це забезпечує реальну дієвість контролюючих заходів, перетворюючи їх із формальних перевірок на дієвий інструмент спеціально-кримінологічного запобігання.

Важливе значення у сфері житлового будівництва набуває можливість звернення органів фінансового контролю до суду з питань визнання недійсними незаконних договорів, стягнення коштів, отриманих за результатами таких угод, і притягнення винних осіб до відповідальності. Разом із функціями фінансового моніторингу це дає змогу блокувати тіньові схеми забудовників, пов'язані з ухиленням від сплати податків.

Правовий інструментарій органів державного фінансового контролю створює умови для формування багаторівневої системи протидії податковим правопорушенням у житловому будівництві. Її ефективність безпосередньо

залежить від взаємодії з правоохоронними органами (Національною поліцією, БЕБ, СБУ, ДБР), які забезпечують кримінально-правове реагування на виявлені порушення. У цьому полягає сутність інтегрованої моделі спеціально-кримінологічного запобігання ухиленню від сплати податків у будівельній сфері.

Відповідно до правового статусу контролюючих органів, їхню діяльність щодо запобігання кримінальним правопорушенням у сфері житлового будівництва трактують як спеціалізовану запобіжну процедуру, що може набувати як конфліктного (спірного), так і безконфліктного характеру. Така діяльність поєднує організаційні й адміністративні заходи втручання, оскільки її ініціює публічний суб'єкт влади, вона спрямована на забезпечення дотримання законності, фінансової дисципліни й податкової безпеки в будівельному секторі. Її сутність полягає не лише у фіксації правопорушень постфактум, а й у створенні механізмів раннього попередження тіньових практик, зниженні ризику податкових ухилень і локалізації криміногенних детермінант на стадії їх зародження.

Загальна мета діяльності контролюючих суб'єктів полягає у встановленні реальної ситуації в житлово-будівельних процесах, співвіднесенні цього стану з визначеними законодавством завданнями та застосуванні своєчасних корегувальних заходів для приведення діяльності підконтрольних суб'єктів до правомірного стану. У практичному вимірі це означає запровадження комплексного фінансово-економічного моніторингу, спрямованого на виявлення прихованих схем ухилення від оподаткування, незаконного виведення коштів, підміни фінансово-господарських операцій, використання фіктивних контрагентів і недобросовісних забудовників.

Найефективнішою є така організація контрольної діяльності, яка забезпечує завчасне виявлення детермінант податкових правопорушень та ідентифікацію конкретних осіб, відповідальних за їх учинення. У цьому контексті важливим є поєднання традиційних контрольних методів з інноваційними аналітичними інструментами. До традиційних належать:

– проведення суцільних і вибіркових ревізій;

– аналіз дозвільних документів на здійснення будівельних робіт;

– перевірка фінансової та бухгалтерської звітності, облікових записів у реєстрах;

– зіставлення даних податкових декларацій з фактичними результатами господарської діяльності.

Водночас сучасна практика вимагає застосування деталізованих інструментів фінансового контролю, серед яких:

– глибинне вивчення фінансово-господарських рахунків будівельних компаній;

– аналіз окремих високоризикових операцій;

– ідентифікація «схемних» транзакцій, що свідчать про ознаки фіктивного підприємництва або штучного заниження податкових зобов’язань;

– використання блокчейн-аналітики для відстеження руху коштів у складних фінансових конструкціях;

– аналіз великих масивів даних (Big Data) для виявлення повторюваних моделей ухилення та аномальної поведінки забудовників.

Застосування таких методів дає змогу не лише констатувати факт вчинення правопорушення, а й оцінити глибину тіньових процесів, виявити корупційні ризики в діяльності органів дозвільної системи, визначити ознаки легалізації (відмивання) доходів, отриманих злочинним шляхом. Тож діяльність контролюючих органів у сфері житлового будівництва має не лише адміністративно-наглядове, а й кримінологічне значення, оскільки створює інформаційну базу для правоохоронних структур (Національної поліції, БЕБ, СБУ, ДБР), забезпечуючи можливість притягнення винних осіб до кримінальної відповідальності та усунення причин й умов, що сприяють ухиленню від сплати податків.

У зв’язку з уведенням воєнного стану в Україні було встановлено мораторій на проведення планових і позапланових перевірок, що істотно вплинуло на систему державного нагляду й контролю у сфері житлового будівництва. Постановою Кабінету Міністрів України від 13 березня 2022 року

№ 303 «Про припинення заходів державного нагляду (контролю) і державного ринкового нагляду в умовах воєнного стану» тимчасово припинено здійснення більшості контрольних функцій, включно із заходами державного архітектурно-будівельного контролю, на період дії правового режиму воєнного стану, уведеного Указом Президента України від 24 лютого 2022 року № 64 «Про введення воєнного стану в Україні» [191]. У результаті склалася ситуація, коли недобросовісні забудовники почали активно користуватися «вакуумом контролю», що створює умови для проведення будівельних робіт без необхідних дозвільних документів або з порушенням державних будівельних норм і стандартів. Це не лише підвищує ризик податкових правопорушень, а й зумовлює збільшення тіньових схем у сфері інвестування та обігу нерухомості.

Водночас п. 2 зазначеної постанови передбачає виняток: за наявності загрози, що може негативно вплинути на права, законні інтереси, життя та здоров’я людини, навколишнє природне середовище чи безпеку держави, а також з метою виконання міжнародних зобов’язань України, дозволено проведення позапланових заходів державного нагляду (контролю) на підставі рішень профільних центральних органів виконавчої влади. У сфері будівництва таким органом є Міністерство розвитку громад, територій та інфраструктури України, яке може надати ДІАМ дозвіл на здійснення перевірки навіть у період воєнного стану [191].

Відповідно до Порядку здійснення державного архітектурно-будівельного нагляду, передбачено кілька форм перевірок: планові, позапланові, документальні та камеральні.

Планові перевірки здійснюють на підставі наказу ДІАМ і проводять з попереднім письмовим повідомленням об’єкта нагляду не менше як за сім календарних днів. Їх предметом є системна оцінка відповідності будівельної діяльності вимогам законодавства, державним будівельним нормам і стандартам.

Позапланові перевірки не передбачені квартальним планом роботи, їх проводять за конкретними підставами, серед яких: обґрунтовані звернення фізичних або юридичних осіб, вимога правоохоронних органів, перевірка

виконання раніше виданого припису, виявлення під час камеральної чи документальної перевірки даних про порушення. Їх проведення має чітко обмежений предмет і строк (не довше ніж 15 робочих днів з можливим одноразовим продовженням на п’ять днів).

Камеральні перевірки проводять без виїзду на об’єкт і спрямовані на виявлення порушень під час внесення даних до реєстрів дозвільних документів, кадастрів та іншої офіційної звітності.

Документальні перевірки здійснюють для підтвердження достовірності, повноти й законності даних фінансової, містобудівної та дозвільної документації [181].

Усі види перевірок передбачають сувору процесуальну процедуру: обов’язкове пред’явлення службового посвідчення та направлення, складання акта в разі недопуску на об’єкт, фіксацію результатів у довідках і протоколах. За їх наслідками керівництво ДІАМ можуть виносити рішення у формі адміністративних актів – приписи про усунення порушень, ініціювання притягнення посадових осіб до дисциплінарної відповідальності, зупинення або анулювання дозволів на будівельні роботи, заборона експлуатації об’єктів, не введених в експлуатацію, тощо.

Отже, навіть за умов дії мораторію, система архітектурно-будівельного нагляду не втрачає свого значення в контексті спеціально-кримінологічних заходів запобігання податковим ухиленням у сфері житлового будівництва. Поєднання планових, позапланових, документальних і камеральних форм перевірок створює правову основу для виявлення схем ухилення від сплати податків, виведення коштів у «тінь», застосування фіктивних договорів й інвесторських шахрайств. Отже, ДІАМ є не лише технічним контролюючим органом, а й важливою ланкою системи фінансово-правової безпеки держави, оскільки її діяльність спрямована на усунення передумов тінізації будівельної сфери та легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом.

Під час взаємодії використовують різні за характером кримінологічні заходи впливу, серед яких слід виокремити такі:

1. Організаційні:

– інституційні форми. Створення постійних міжвідомчих робочих груп (ДПС, БЕБ, НПУ/ДБР/СБУ, ДАСУ, ДІАМ, Держфінмоніторинг, прокуратура, органи місцевого самоврядування) з визначенням RACI-матриць відповідальності; закріплення контактних осіб, «гарячих» каналів комунікації, режиму 24/7 для термінових кейсів (ризик виведення активів, «обнальні» центри, фіктивні субпідряди);

– спільне планування. Річні/квартальні плани превенції та контролю з єдиною картою ризиків будівельного ринку (типові схеми, «ризикові» локації, клас об'єктів СС2–СС3, дотаційні/відбудовні кошти), календар спільних дій (камеральні скринінги → документальні перевірки → виїзні ревізії/СМР-аудит → процесуальні дії);

– процедури де-конфліктингу. Узгодження пріоритетів, щоб уникати дублювання перевірок і шкоди кримінальному провадженню; порядок взаємного інформування про слідчі/процесуальні дії; спільні SOP (Standard Operating Procedures) для типових інцидентів;

– оперативна координація. Проведення спільних нарад «case conferencing» із прокурорським процесуальним керівництвом; створення мобільних міжвідомчих груп для одночасних дій (обшуки, виїмки, блокування рахунків, призупинення дозволів ДІАМ);

– безперервність під час воєнного стану. Резервні канали зв'язку, захищений документообіг, алгоритм ініціювання позапланових заходів попри мораторій (через профільне міністерство); пріоритет – об'єкти відбудови й кошти донорів.

2. Аналітичні:

– ризик-інформаційний контур: регламентований обмін даними між ДПС, БЕБ, СБУ, ДАСУ, ДІАМ, Держфінмоніторингом, Держгеокадастром, ДРРПНМ, ЄДЕССБ, е-кабінетом платника, Prozorro/Prozorro.Продажі. Створення спільних датамартів і «білих кімнат» (clean room) для крос-перевірок;

– ризик-індикатори та профілі: різниця між задекларованою площею/класом наслідків і фактичними продажами; «каскад» ФОП-ів/ субпідрядів із мінімальними фондами оплати праці та різким приростом ПДВ-кредиту; системні операції з готівкою/крипто-транзакціями; зв’язки між девелопером, проєктантом, експертизою, підрядником (related parties); невідповідність цільового призначення землі, містобудівних умов, дозволів; невиплата/заниження ПДФО й ЄСВ на «будівельних» кадрах; аномалії в ціноутворенні (заниження в первинному продажі – завищення в субпідрядах);

– інструментарій: Link-analysis, OSINT, мережевий аналіз бенефіціарів, Big Data-панелі, ML-скоринг підозрілих закупівель/контрактів, блокчейн-аналітика (трасування криптоплатежів), геоаналітика будмайданчиків, порівняння BIM-моделей/кошторисів із фактом;

– продукти аналітики: спільні аналітичні записки (intelligence notes), типології схем, «теплові карти» ризиків за регіонами/забудовниками, watch-list контрагентів, тригери для позапланових заходів і відкриття кримінальних проваджень.

3. Контрольні:

– координація ревізій і перевірок. Спільні графіки суцільних/вибіркових ревізій ДАСУ та ДПС із залученням ДІАМ (дозвільна частина) і БЕБ (фінансово-кримінальний компонент); попередній desk-review, далі – документальна/виїзна фаза;

– податковий моніторинг девелоперів. Перевірка ПДВ-ланцюгів, «мінімізаторів» ПДФО/ЄСВ, тест фінансової реальності операцій (economic substance), зустрічні звірки субпідрядних ланцюгів, контроль за цільовим використанням коштів інвесторів/донорів;

– фінансово-судова експертиза. Судово-бухгалтерські та будівельно-технічні експертизи; інвентаризації, контрольні обміри, вибіркові лабораторні випробування матеріалів; фіксація «схемних» транзакцій, належний ланцюг збереження доказів (chain of custody);

– процесуальні дії. За матеріалами контролю – внесення до ЄРДР, слідчі (розшукові) дії, арешт активів/рахунків, клопотання про зупинення дозволів і блокування ризикових виплат; процесуальне керівництво прокуратури;

– рішення та санкції. Податкові донарахування, адміністрафи, приписи ДІАМ, анулювання/зупинення дозволів, позови про визнання правочинів недійсними, стягнення збитків, повідомлення про підозру, скерування обвинувальних актів, ініціювання відшкодування шкоди й цивільної конфіскації.

4. Інформаційно-профілактичні:

– публічність і звітування. Регулярні зведені звіти (без розкриття чутливої інформації), відкриті дашборди індикаторів ризику (агреговано), реєстр рішень ДІАМ/ДПС/судів щодо порушень у будівництві, карти попереджень для інвесторів;

– ризик-комунікація. Оприлюднення типових схем ухилення (інфографіки, «чек-листи» для громадян й ОСББ), попереджувальні кампанії щодо «сірих» інвестиційних механізмів, роз'яснення податкових наслідків для забудовників/інвесторів;

– лінії повідомлень і захист викривачів. Спільна гаряча лінія/онлайн-кабінет для анонімних звернень, гарантії конфіденційності та процесуальний супровід викривачів; швидкий «feedback loop» – що зроблено за зверненням;

– освітні програми й комплаєнс. Рекомендації щодо податкового й антикорупційного комплаєнсу для девелоперів, типові політики KYC/AML для будівельних замовників, тренінги для органів місцевого самоврядування і бізнес-асоціацій (воєнний/післявоєнний контекст відбудови);

– баланс безпеки та прозорості. З огляду на воєнний стан – без розкриття адрес/логістики критичних об'єктів; пріоритет – превенція та інформування без шкоди обороноздатності.

Однак у межах проведеного опитування респонденти акцентували на низці ключових проблем, серед яких:

неузгодженість дій суб’єктів: відомчі інструкції та внутрішні регламенти часто дублюють або суперечать один одного, що призводить до фрагментарності та вибірковості реагування на виявлені правопорушення (71 %);

заангажованість і конфлікт інтересів окремих органів чи посадових осіб, що виявляються у вибірковому застосуванні заходів реагування або «м’якому» ставленні до системних забудовників з політичними чи економічними зв’язками (65 %);

відсутність єдиної статистичної бази та звітності щодо фактів ухилення від податків у будівництві, що унеможливлює комплексний аналіз, прогнозування та розроблення єдиної державної політики (59 %);

ускладнення моніторингу й аналітичної роботи внаслідок відсутності інтегрованих інформаційних систем, які об’єднували б дані ДПС, БЕБ, ДАСУ, ДІАМ, СБУ та прокуратури (45%);

недостатнє кадрове й матеріально-технічне забезпечення органів, відповідальних за фінансові розслідування в будівельному секторі, що не дає їм змоги своєчасно реагувати на складні схеми мінімізації оподаткування (41 %).

Зазначене свідчить про відсутність уніфікованого підходу до організації спільної діяльності, що знижує її кримінологічну ефективність та створює передумови для збереження високого рівня латентності податкових правопорушень у сфері житлового будівництва. Тож різні напрями взаємодії – організаційні, аналітичні, контрольні й інформаційно-профілактичні – у своїй сукупності утворюють комплекс спеціально-кримінологічних заходів, спрямованих на своєчасне виявлення, попередження та нейтралізацію схем ухилення від сплати податків у сфері житлового будівництва. Вони надають можливість забезпечити системність і злагодженість роботи між контролюючими та правоохоронними органами, створюють умови для зниження криміногенних ризиків у будівельному секторі та підвищення рівня довіри інвесторів і суспільства до цього ринку.

Водночас ефективність таких заходів безпосередньо залежить від якості й результативності проведення ревізій і перевірок контролюючими органами.

Саме вони становлять базову форму практичної реалізації контрольної функції, що забезпечує отримання первинних доказових матеріалів, фіксацію фінансово-господарських операцій та виявлення прихованих схем мінімізації податків. Однак практика засвідчує, що здійснення ревізій у сфері житлового будівництва супроводжується низкою проблем – як організаційних, так і нормативно-правових, що ускладнюють ефективність контролю та знижують превентивний потенціал взаємодії. Саме аналіз цих проблем і визначення шляхів їх подолання є наступним важливим кроком у дослідженні.

Відповідно до чинного законодавства, матеріали ревізій, у яких зафіксовано факти порушень, що передбачають кримінальну відповідальність або містять ознаки корупційних діянь, підлягають передачі до правоохоронних органів у повному обсязі [180]. Якщо ж за результатами ревізії виявлено порушення, за які не передбачено кримінальної відповідальності, або такі, що не містять ознак корупції, контрольно-ревізійний орган письмово інформує про них правоохоронні структури. У супровідному листі до правоохоронних органів мають бути чітко зазначені: підстави та строки проведення ревізії; встановлені факти порушень з посиланням на конкретні нормативно-правові акти; обсяг завданих збитків; коло службових осіб, відповідальних за їх виникнення; ужиті заходи щодо усунення порушень і відшкодування шкоди.

Матеріали, які передають, повинні містити оригінал акта ревізії з усіма додатками, заперечення об’єкта контролю та висновки до них, копії повідомлень про доцільність вилучення документів, якщо їх вилучали, а також опис доданих матеріалів. Отримавши такі документи, правоохоронний орган зобов’язаний організувати їх розгляд, прийняти процесуальне рішення у межах своєї компетенції та вжити заходів не лише щодо притягнення винних до відповідальності, а й стосовно усунення причин та умов, що сприяли вчиненню порушень. Водночас результати розгляду протягом 30 календарних днів мають бути доведені до відома органу фінансового контролю у формі картки-повідомлення [245].

Важливою формою координації є проведення щоквартальних звірок між контролюючими та правоохоронними органами з метою з'ясування результатів розгляду матеріалів ревізій, переданих у попередні періоди. Такі звірки документують актами, що підвищує рівень прозорості взаємодії та дозволяє усунути дублювання чи необґрунтовані зволікання в розгляді матеріалів.

Слід зауважити, що значну частину ревізій у сфері житлового будівництва призначають саме за зверненням правоохоронних органів у процесі досудового розслідування кримінальних проваджень. Найчастіше вони стосуються порушень податкового законодавства, зловживань під час фінансування будівництва, а також недотримання будівельних стандартів, санітарно-екологічних і техногенних вимог. Проте практика виявляє низку проблем. Зокрема, підконтрольні установи нерідко оскаржують у судовому порядку результати ревізій, апелюючи до відсутності єдиної методики визначення розміру матеріальної шкоди. Це ускладнює використання ревізійних висновків у доказуванні та може нівелювати їх превентивний і кримінологічний ефект [141, с. 238].

З огляду на зазначене, актуальним й обґрунтованим видається прийняття спільного відомчого наказу прокуратури, Національної поліції, БЕБ, ДПС, ДАСУ та ДІАМ «Про взаємодію контролюючих та правоохоронних органів щодо запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва». Такий документ має забезпечити уніфікацію підходів, усунути наявні суперечності між окремими відомствами та закласти нормативно-правову основу для ефективної міжвідомчої співпраці.

Передусім у спільному наказі доцільно нормативно закріпити поняття взаємодії як узгодженої, комплексної, системної та безперервної діяльності державних органів та їхніх підрозділів, що здійснюють на основі адміністративно-правових і кримінально-процесуальних норм, має організаційно-управлінський характер, спрямована на виявлення, попередження, припинення та розслідування кримінальних правопорушень, пов'язаних з ухиленням від сплати податків у будівельній галузі.

Другим важливим положенням наказу має бути чіткий перелік суб'єктів взаємодії з визначенням їх компетенцій та функцій. Органи прокуратури мають виконувати координаційну функцію та здійснювати нагляд за законністю дій правоохоронців і контролюючих структур; Національна поліція та ДБР – документувати протиправну діяльність, проводити досудове розслідування; БЕБ – здійснювати аналітичні дослідження, ідентифікацію податкових схем і тіньових потоків коштів; ДПС – проводити податкові перевірки й адміністрування платежів; ДАСУ – здійснювати державний фінансовий контроль і ревізії; ДІАМ – забезпечувати архітектурно-будівельний нагляд. Визначення кола повноважень дасть змогу уникнути дублювання функцій і знизить ризик міжвідомчих конфліктів.

Третім елементом наказу має стати алгоритм послідовності спільних дій у випадках виявлення схем ухилення від оподаткування у сфері житлового будівництва. Він передбачатиме порядок оперативної передачі інформації між контролюючими органами та правоохоронними структурами, створення спільних слідчо-аналітичних груп, визначення строків реагування, а також закріплення процедури ухвалення термінових рішень щодо блокування фінансових потоків, накладення арештів на активи й зупинення незаконних операцій.

Також доцільним видається прийняття спільного наказу ДПС і НКЦПФР «Про затвердження Методичних рекомендацій для суб'єктів первинного фінансового моніторингу, державне регулювання та нагляд за діяльністю яких здійснює НКЦПФР, з виявлення фінансових операцій, що можуть бути пов'язані із фінансуванням розповсюдження зброї масового знищення» [179], за яким щороку НКЦПРФ спільно з ДПС розробляє рекомендації, які мають допомогти в належному застосуванні та реалізації керівниками й відповідальними працівниками своїх фінмоніторингових завдань та обов'язків. Щорічність видання таких методичних рекомендацій обумовлено тим що, по-перше, регулятор радить під час установлення ділових відносин із новими клієнтами забезпечити оперативне й безпомилкове виявлення осіб, унесених до санкційних

списків, серед клієнтів, власників істотної участі та кінцевих бенефіціарних власників клієнтів, контрагентів, інших осіб, що беруть участь у фінансовій операції, а також серед осіб у структурі власності. У цьому СПФМ має допомогти перевірка клієнтів, яку потрібно виконувати засобами програмного забезпечення СПФМ, що можуть використовувати алгоритми Вагнера–Фішера, Soundex, або іншими математичними методами. Також СПФМ зобов'язаний здійснювати посилені заходи належної перевірки щодо клієнта, який здійснює фінансові операції, учасниками яких є особи, що мають реєстрацію, місце проживання або місцезнаходження в росії, та/або в білорусі, та/або в державі (юрисдикції), що не виконує чи неналежно виконує рекомендації міжнародних, міжурядових організацій, задіяних у сфері боротьби з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванням тероризму чи фінансуванням розповсюдження зброї масового знищення, зокрема в частині здійснення аналізу наявних у суб'єкта документів, пов'язаних із виконанням такого зовнішньоекономічного договору щодо наявності/відсутності в них товарів подвійного використання.

По-друге, під час проведення аналізу фінансових операцій та осіб, що беруть у них участь, СПФМ необхідно враховувати ризик, пов'язаний із заходами щодо обходу санкцій. Це використання пов'язаних осіб, зареєстрованих в інших юрисдикціях, що не підпадають під санкції. Також СПФМ під час виявлення фінансових операцій потрібно зосереджувати увагу на таких ознаках: 1) є складними фінансовими операціями (участь декількох контрагентів, зокрема із застосуванням взаємозарахування; наявність у ланцюгу контрагентів ІСІ тощо); 2) є незвично великими фінансовими операціями (за номінальною вартістю, значними пакетами цінних паперів до розміру статутного капіталу емітента тощо); 3) проведені в незвичний спосіб (зокрема, оплата третьою особою; платежі з банківських установ, про які клієнт не повідомляв, тощо); 4) не мають очевидної економічної чи законної мети (використання фінансового інструменту всупереч його функціям – циклічні операції купівлі-продажу облігацій внутрішньої державної позики за стислий час; використання

корпоративних облігацій для виплат персоналу; придбання пакета акцій збиткових акціонерних товариств за високою ринковою ціною; використання форвардних контрактів для придбання нерухомості тощо); 5) не відповідають інформації щодо запланованої клієнтом діяльності з використанням послуг СПФМ, отриманої суб'єктом від клієнта під час установлення мети й характеру ділових відносин із ним.

Значущим є врегулювання питань матеріально-технічного та фінансового забезпечення взаємодії, адже саме належне ресурсне підґрунтя дає змогу забезпечити оперативність реагування та ефективність перевірок. Окремо слід прописати механізми звітності та контролю за виконанням спільних заходів, зокрема через регулярні міжвідомчі наради, узагальнені статистичні звіти, спільні щорічні доповіді щодо стану податкової дисципліни в будівельній сфері.

Важливим інноваційним кроком є пропозиція створення спеціалізованих штатних підрозділів у структурі зазначених органів, головним завданням яких стане забезпечення безперервної координації, обміну інформацією та підтримки сталого зв'язку між усіма суб'єктами взаємодії. Це дасть змогу перейти від фрагментарних і ситуативних форм співпраці до інституціоналізованої, системної моделі партнерства, що відповідає європейським стандартам публічного адміністрування.

Важливим є запровадження інституту незалежного контролю у сфері житлового будівництва шляхом введення професії «інженера-консультанта». Така інновація має подвійне значення: по-перше, вона сприятиме підвищенню конкуренції на ринку інжинірингових послуг і розвитку професійної експертизи; по-друге, створюватиме додаткові запобіжники проти тіньових схем, оскільки інженер-консультант є незалежним суб'єктом моніторингу, здатним виявляти невідповідності проєктних і фінансових показників будівельних проєктів. Актуальним це є для програм післявоєнного відновлення України, які фінансують міжнародні фінансові організації, передбачають високі стандарти прозорості й підзвітності.

Прийняття спільного наказу з чітким визначенням механізмів і процедур взаємодії між контролюючими та правоохоронними органами, а також упровадження незалежного контролю у сфері будівництва стануть важливими кроками до створення цілісної кримінологічної системи запобігання ухиленню від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів у житловому будівництві.

Узагальнюючи викладене, слід констатувати, що взаємодія контролюючих і правоохоронних органів у запобіганні ухиленню від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів у сфері житлового будівництва є ключовим елементом сучасної системи фінансово-економічної безпеки держави, адже саме будівельна галузь вирізняється підвищеною тінізацією, наявністю складних фінансових схем і високим рівнем корупційних ризиків. Її ефективність визначають не лише наявністю широкого кола суб'єктів (ДПС, БЕБ, ДАСУ, ДІАМ, Національна поліція, прокуратура, СБУ, органи місцевого самоврядування тощо), а й ступенем координації їхніх повноважень, чіткого розподілу функцій, своєчасного інформаційного обміну та спільного використання інструментів фінансового і кримінологічного контролю. Водночас аналіз практики засвідчує, що є істотні праксеологічні складнощі та нормативно-правові прогалини, пов'язані з дублюванням функцій, відсутністю єдиних алгоритмів реагування, методології визначення збитків, а також слабкою інтеграцією цифрових інструментів у процеси моніторингу. У цьому контексті важливим є прийняття спільних відомчих актів, спрямованих на регламентацію порядку міжвідомчої взаємодії, створення спеціалізованих координаційних підрозділів, розширення практики використання аналітичних технологій (Big Data, blockchain, OSINT, ризик-орієнтованих індикаторів), а також інституту незалежного контролю через запровадження інженера-консультанта в будівельних проєктах. Така інтегрована модель взаємодії забезпечить не лише підвищення податкової дисципліни в будівельній сфері, а й зниження криміногенних факторів, створення умов для прозорості, підзвітності та

запобігання тіньовим схемам у процесі відновлення та розвитку житлового будівництва в Україні.

Висновки до розділу 3

1. Загальносоціальні заходи запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва – це цілісна система економічних, правових, політичних, інформаційно-аналітичних та організаційно-інституційних кримінологічних механізмів, спрямованих на зниження рівня криміногенності у фінансово-бюджетній сфері, забезпечення податкової та кримінологічної безпеки, формування прозорих і конкурентних умов розвитку будівельного ринку. Їх реалізація забезпечує запобігання тіньовим схемам, корупційним практикам, легалізації незаконних доходів та створює умови для розвитку добросовісної конкуренції. Впровадження зазначених заходів здійснюється не лише правоохоронними органами, але й іншими інституціями державного управління, бізнес-структурами та інститутами громадянського суспільства, що підсилює їх інтегративний характер. Основними завданнями загальносоціальних заходів у сфері житлового будівництва є: гарантування податкової та кримінологічної безпеки будівельних процесів; забезпечення прозорості та підзвітності фінансово-економічних і податкових процедур; підвищення рівня правової, фінансової та податкової культури учасників будівельного ринку; створення дієвого механізму громадського і професійного контролю; гарантування невідворотності юридичної відповідальності за ухилення від сплати податків та інших обов'язкових платежів.

2. У рамках загальносоціального запобігання першочерговим кримінологічним заходом є стратегічне планування забезпечення кримінологічної та податкової безпеки у сфері житлового будівництва шляхом прийняття *Плану заходів запобігання ухиленню від сплати податків, зборів*

(обов'язкових платежів) до 2030 року з метою: забезпечення стабільного функціонування будівельного сектору як стратегічної галузі економіки; гарантування податкової та кримінологічної безпеки в умовах воєнного стану та післявоєнного відновлення; створення прозорих і конкурентних умов для забудовників, інвесторів і громадян; мінімізація корупційних ризиків та тіньових схем у сфері будівництва; посилення довіри міжнародних партнерів до процесів відбудови України. Досягнення цих цілей передбачає виконання комплексу завдань: виявлення та усунення криміногенних детермінант ухилення від податків; удосконалення податкового та містобудівного законодавства відповідно до європейських стандартів; інституційне зміцнення системи фінансового контролю (ДПС, БЕБ, ДАСУ) із використанням цифрових технологій; забезпечення прозорості інвестиційних і податкових потоків через електронні системи (ЄДЕССБ, Prozorro, е-кабінет платника); запобігання корупційним практикам у дозвільно-реєстраційних процедурах та при розподілі бюджетних коштів; підвищення рівня правової й податкової культури учасників будівельного ринку; формування ефективного механізму громадського контролю; забезпечення невідворотності юридичної відповідальності за ухилення від податкових зобов'язань. Особливої уваги потребує реалізація цього Плану в умовах збройного конфлікту та воєнного стану, коли податкові надходження стають критично важливим ресурсом забезпечення обороноздатності та відбудови. У післявоєнний період ключовим завданням стане імплементація міжнародних стандартів прозорості, розбудова довіри до українського ринку нерухомості, інтеграція у європейський економічний простір і забезпечення балансу між швидкістю відбудови та контролем податкових потоків. Очікуваними результатами реалізації Плану є: зниження рівня тінізації у сфері житлового будівництва, підвищення бюджетних надходжень, зменшення кількості корупційних злочинів, формування безпечного та доброчесного конкурентного середовища, а також зміцнення довіри населення й міжнародних партнерів до державних інституцій.

3. Спеціально-кримінологічні заходи у сфері житлового будівництва спрямовані на нейтралізацію криміногенних факторів, що зумовлюють ухилення від сплати податків і зборів, у діяльності органів державної влади, контролюючих інституцій та суб'єктів господарювання й передбачають: узгоджений аналітичний супровід усіх етапів фінансування житлових проєктів; контроль за фінансово-податковою поведінкою посадових осіб забудовних компаній і органів влади; моніторинг податково-фінансових ризиків на всіх етапах будівельного процесу, а також створення центрів аналізу ризиків у будівельних та інвестиційних проєктах; застосування механізмів раннього прогнозування податкових правопорушень; системи індикаторів податкових і фінансових зловживань у сфері будівництва (аномальне заниження чи завищення вартості житлових об'єктів, використання пов'язаних структур, обмеження конкуренції) й постійного обґрунтованого ризик-аналізу фінансових операцій у будівельній сфері; електронних реєстрів, інтерактивних платформ і публічних порталів із візуалізацією даних про інвестиції, податкові платежі, суб'єктів будівельної діяльності та їх фінансову історію. Такі заходи забезпечать запобігання кримінальним правопорушенням шляхом прозорості галузі, мінімізації ризиків тінізації та сприятимуть підвищенню рівня кримінологічної безпеки у сфері житлового будівництва.

4. Відповідно до правового статусу контролюючих органів, їх діяльність щодо запобігання кримінальним правопорушенням у сфері житлового будівництва трактується як запобіжна процедура, що може мати як конфліктний (спірний), так і безконфліктний характер й поєднує організаційні заходи втручання, оскільки ініціюється публічним суб'єктом влади, спрямованим на забезпечення законності. Загальна мета діяльності таких суб'єктів полягає у встановленні реального стану справ у житлово-будівельних процесах, співвіднесенні їх з визначеними законодавством цілями та своєчасному застосуванні корегуючих заходів для приведення діяльності підконтрольних суб'єктів до правомірного стану. У цьому контексті найбільш ефективною визнається організація контролю, яка дає змогу завчасно виявляти детермінанти

податкових правопорушень, а також ідентифікувати осіб, відповідальних за їх вчинення. До таких заходів відноситься проведення суцільних та вибіркових ревізій, у межах яких застосовуються як загальні методи перевірки (аналіз дозвільних документів, фінансової та бухгалтерської звітності, облікових записів у реєстрах), так і деталізовані інструменти контролю (вивчення фінансово-господарських рахунків будівельних компаній, аналіз окремих операцій, ідентифікація «схемних» транзакцій), що дозволяє не лише констатувати факт порушення, але й оцінити глибину тіньових процесів, виявити корупційні ризики, визначити ознаки легалізації (відмивання) доходів, отриманих злочинним шляхом.

5. Взаємодія контролюючих та правоохоронних органів щодо запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) в сфері житлового будівництва варто розглядати – це спільна діяльність суб'єктів, побудована на правових та організаційних засадах щодо усунення детермінантів податкових правопорушень, їх виявлення та нейтралізацію, яка поєднує правові, аналітичні, організаційні й інформаційні заходи, а результатом виступає забезпечення кримінологічної безпеки у сфері житлового будівництва. Під час взаємодії використовуються різні за своїм характером кримінологічні заходи впливу, серед яких: організаційні (створення міжвідомчих робочих груп, спільне планування запобіжних заходів, координація оперативних перевірок); аналітичні (інформаційний обмін між ДПС, БЕБ, СБУ, ДАСУ щодо ризикових операцій і схем мінімізації податків, формування спільних баз даних); контрольні (ревізії, документальні перевірки, податковий моніторинг операцій забудовників, аудит фінансових потоків); інформаційно-профілактичні (оприлюднення результатів перевірок, інформування населення про схеми ухилення від податків та їх правові наслідки).

ВИСНОВКИ

У висновках здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення наукового завдання щодо комплексного дослідження кримінально-правових та кримінологічних заходів запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва в Україні, зокрема:

1. В умовах сьогодення схвалено достатню кількість нормативно-правових актів і проведено наукових досліджень, що дотичні до забезпечення й охорони сфер оподаткування й житлового будівництва. Такий науковий інтерес до цього питання обумовлений європейським вектором розвитку України та нагальною необхідністю вдосконалення забезпечення економічної та податкової безпек, максимальної охорони сфери житлового будівництва. Порівняння й дослідження наукових праць присвячених проблемам захисту сфери будівництва, податкової системи держави дає змогу говорити про незначну кількість тих, що безпосередньо присвячені кримінально-правовим та кримінологічним питанням запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва в умовах дії КК України 2001 р., з урахуванням Законів України «Про комплексну реконструкцію кварталів (мікрорайонів) застарілого житлового фонду» (2006 р.), «Про житловий фонд соціального призначення» (2006 р.), «Про регулювання містобудівної діяльності» (2011 р.), а наявні ж окремі напрацювання засвідчують існування низки дискусійних питань й не створюють повного багатоаспектного уявлення щодо предмету дослідження як економіко-податкового явища сучасної правової дійсності.

В історичній ретроспективі кримінально-правові ознаки передбачені ст. 212 КК України більшістю дослідників представлені як однорідні, що містять спільні характеристики (специфіка податкової сфери, об'єкт та предмет посягання, місце і способи вчинення, суспільно небезпечні наслідки, природа латентності, зв'язок з іншими, супутніми, суспільно небезпечними діяннями), що

дозволяє їх об’єднати в єдину кримінологічну групу з визначенням на цій основі єдиного комплексу заходів запобігання у сфері житлового будівництва.

2. Складнощі в кримінальному провадженні, спричинені специфічним технологічним механізмом економічних злочинів, посилюються недостатністю кримінально-правових розробок і заснованих на них практичних рекомендацій методичного характеру, у тому числі й щодо ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів) у сфері житлового будівництва. Такі тенденції пов’язані з тим, що у сфері будівництва житлового будівництва зобов’язання щодо сплати податків виникають за результатами вчинення учасниками юридично значимих дій – правочинів у сфері житлового будівництва, які відрізняються за суб’єктивним складом та предметом (суб’єктивним складом та об’єктами цивільного обороту щодо яких укладаються правочини) визначаючи базу оподаткування.

До основних правопорушень, які сприяють уникненню сплати податків варто віднести: порушення в системі гарантій виконання обов’язків платника податків, які включають незаконне відкриття банківських рахунків, здійснення незаконних фінансових розрахунків (у тому числі готівковими коштами), незаконну видачу фінансових документів і порушення вимог касової дисципліни; порушення обов’язків зі сплати податків, включаючи несплату або несвоєчасну сплату податків, незаконне використання пільг з податків та утаємнення об’єктів оподаткування; порушення у сфері ведення бухгалтерського обліку, упорядкування і надання бухгалтерської і податкової звітності, які включають недостовірність фінансової документації, порушення процедур упорядкування і подання бухгалтерської і податкової звітності, а також уникнення подання необхідних фінансових даних; порушення, що стосуються контрольної функції фіскальних органів, такі як несвоєчасна реєстрація в державних органах або ухилення від такої реєстрації, заважання проведенню контрольних операцій, податкових перевірок, непокора законним вимогам або розпорядженням фіскальних органів, а також загрози та образи в адресу співробітників фіскальних служб. Такі правопорушення націлені на ухилення від

сплати податків та порушення податкового законодавства, і їх вчинення може бути супроводжене відповідними правовими наслідками і фінансовими санкціями згідно з чинним законодавством. Однак, не кожне зменшення податкових зобов'язань за податками, яке не відповідає закону містить ознаки кримінального правопорушення передбаченого ст. 212 КК України.

Податкове навантаження, об'єкт оподаткування та база оподаткування у кожному випадку залежить не тільки від обраної схеми продажів (об'єкт житлового будівництва), але й від учасників правочину (суб'єктів). Такими суб'єктами можуть бути: суб'єкти на загальній системі оподаткування: фізичні особи або юридичні особи; суб'єкти на спрощеній системі оподаткування – платники єдиного податку; суб'єкти особливого (пільгового) оподаткування – інститути спільного інвестування.

3. Вивчення позитивного іноземного досвіду (Англія, США, Франція, ФРН) засвідчило важливість криміналізації розмивання податкової бази та приховування (переміщення) прибутку – зв'язок між забудовником та іншими учасниками правочинів щодо купівлі-продажу об'єктів житлового будівництва (виведення вільних грошових активів в «офшори»). Під такими протиправними діяннями слід розуміти дії по зменшенню зобов'язань щодо сплати податків, які полягають у штучному виведенні бази оподаткування з господарської діяльності, де вона генерується, у сфери з низькими/пільговими умовами оподаткування. Наявність такого вирішального зв'язку дозволяє говорити про наявність кваліфікуючих ознак ч. 2 ст. 212 КК України

Водночас, кримінальне протиправне діяння передбачене ст. 212 КК України неможливо відрізнити від розмивання податкової бази, що вже знаходить достатньо чітке визначення на міжнародному рівні. З метою вирішення такої ситуації запропоновано внести доповнення до ст. 212 КК Україні, а саме ч. 2 викласти у такій редакції: «2. Ті самі діяння, вчинені *шляхом штучного виведення бази оподаткування з господарської діяльності, де вона генерується, у сфери з низькими/пільговими умовами оподаткування*, за попередньою змовою групою

осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих розмірах, -…»

Окрім цього, на рівні регуляторів професійних учасників ринку цінних паперів, які здійснюються діяльності з управління майном для фінансування об'єктів будівництва та/або здійснення операцій з нерухомістю, та діяльність з управління активами інститутами спільного інвестування – корпоративним інвестиційним фондом або пайовим інвестиційним фонд, можливе прийняття підзаконних нормативних документів, які регулювали діяльність щодо розмивання податкової бази.

4. Об'єктивні ознаки ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва характеризуються суспільною небезпечністю протиправних діянь, їх тривалістю й організованістю, які посягають на легітимне функціонування системи оподаткування України, податкові правовідносини у сфері житлового будівництва, додержання встановленого порядку суб'єктом будівництва надходження податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів.

Узагальнення судової практики дає підставу зробити висновок, що дериватив може бути активом інституту спільного інвестування, а інвесторами в об'єкти будівництва – не тільки особи, які є учасниками інституту спільного інвестування (ІСІ); коштами спільного інвестування є не тільки кошти, внесені засновниками корпоративного фонду, а і кошти внесені засновниками корпоративного фонду та/або залучені від учасників ІСІ та інші доходи від здійснення операцій з активами ІСІ та/або нараховані за активами ІСІ; доходи, отримані інститутом спільного інвестування від продажу деривативів, придбаних за рахунок коштів спільного інвестування, є коштами спільного інвестування; податкове законодавство визнає дериватив (форвардний контракт) окремим видом товару, тому форвардні контракти можуть входити до складу активів венчурного фонду, а доходи отримані від продажу форвардних контрактів є коштами спільного інвестування. Таким чином, кошти спільного інвестування

звільняються від оподаткування відповідно до податкового законодавства й не є предметом кримінального правопорушення передбаченого ст. 212 КК України.

5. Суб'єктами ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва є: а) посадові особи, які виконують організаційно-розпорядчі або адміністративно-господарські функції на підприємствах, установах, організаціях у сфері житлового будівництва, які є платниками податків; їх власники чи засновники, що зобов'язані забезпечити обчислення та сплату податків, зборів, інших обов'язкових платежів (організовувати та вести бухгалтерський облік, складати бухгалтерські звіти та податкові декларації, подавати їх до податкових органів тощо), а також законні представники та податкові агенти платників податків-юридичних осіб; б) фізичні особи, які мають, одержують, передають житлові об'єкти оподаткування або здійснюють діяльність, що є житловим об'єктом оподаткування, а також їх законні представники та податкові агенти, на яких покладений обов'язок обчислення та сплати податків.

Результати аналізу кримінальних проваджень засвідчили, що серед усіх осіб, притягнутих до відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва 61 % – чоловіки, а 39 % – жінки та, які у 81 % мали вищу освіту (зокрема, економічну (бухгалтерську) – 68 %, технічну – будівельно-технічну – 27 % та ін.); 65 % – є працівниками фінансово-господарських будівельних управлінь та відділів (бухгалтерії), а 80 % – належали до фінансово-керуючих суб'єктів будівельного підприємства (з них 58 % – керівники підприємств та організацій, 29 % – головні бухгалтери, 13 % – заступники або інші працівники бухгалтерій, які виконують функції головного бухгалтера). У 63 % кримінальних проваджень ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) вчинялися організованими групами, а в 80 % випадків ініціатива виходила від керівників суб'єкта підприємницької діяльності у сфері житлового будівництва.

6. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва має всі ознаки

кримінальної відповідальності з урахуванням особливостей податкових відносин. Тому, порушення податкового законодавства за ст. 212 КК України, у тому числі й у сфері житлового будівництва, включає в себе наявність таких обов'язкових умов: несплачені податки, збори та інші обов'язкові платежі мають бути частиною системи оподаткування та введені відповідно до вимог закону; об'єкт оподаткування має бути законним й підлягати регулюванню нормами законодавства; платник податку, збору або іншого обов'язкового платежу повинен бути встановлений законодавством; механізм стягнення податків і зборів (обов'язкових платежів), їх ставки, а також податкові пільги мають бути визначені законами, що регулюють оподаткування. Такі умови підкріплюються наявністю умислу на ухилення від сплати обов'язкових платежів, що важливо при відмежуванні від несвоєчасної їх сплати (фінансового (податкового) правопорушення). Особа, яка не мала наміру ухилитися від сплати цих платежів, а не сплатила їх з інших причин, може бути притягнута лише до відповідальності, передбаченої законом за порушення податкового законодавства, що стосується обчислення та сплати податкових платежів.

Для забезпечення принципу індивідуальної відповідальності та повної і об'єктивної кваліфікації дій співучасників, необхідно кваліфікувати діяння кожного за ст. 212 КК України з обов'язковим посиланням на ст. 27 КК України. Тільки за такої умови буде дана об'єктивна оцінка діянь, вчинених кожним із учасників злочинної групи. З метою упорядкування відповідальності членів організованої групи, запропоновано доповнення до ч. 2 ст. 212 КК України.

Підозрюваний (обвинувачений) звільняється від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва відповідно закріплених законодавчих умов: 1. Особа вчиняє ухилення від сплати податкових внесків, передбачене ч. 1 або 2 ст. 212 КК України вперше. 2. Особа, до притягнення її до кримінальної відповідальності, сплатила податки, збори, інші обов'язкові платежі, від сплати яких вона ухилилась, а також відшкодувала збитки у вигляді штрафних санкцій та пені, які нараховані згідно до положень податкового законодавства. 3. Особа,

до притягнення її до кримінальної відповідальності, досягла податкового компромісу згідно ПК України.

7. Діяльність публічних інституцій щодо запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у житловому будівництві має бути орієнтована на мінімізацію тінізації житлового будівництва, забезпечення прозорості будівельних процесів та раціональне використання фінансових ресурсів. Такий підхід передбачає формування загальносоціальних заходів запобігання, які посилені синергетичним ефектом – виконуючи завдання у сфері економічного та соціального розвитку, одночасно спрямовані на зниження рівня впливу криміногенних чинників й забезпечення безпеки через: усунення податкових ризиків, пов'язаних із можливими тіньовими схемами фінансування будівництва; створення правових та організаційних інструментів, які гарантують прозорість діяльності забудовників та девелоперів; невідворотність відповідальності за ухилення від податкових зобов'язань, поновлення порушених прав інвесторів і мінімізацію фінансових втрат держави. Відтак варто наголосити на кримінологічному забезпеченні податкової безпеки як один із пріоритетних напрямів загальносоціального запобігання у будівництві, що передбачає впровадження ефективної запобіжної політики управління фінансовими ризиками: виявлення й оцінку інвестиційного, кредитного, валютного та податкового ризику у житловому будівництві; створення інтегрованої системи податкового та фінансового моніторингу; нормативне регулювання превентивних дій на засадах прозорості, підзвітності та цифровізації. Відтак, загальносоціальні заходи виступають базовою ланкою кримінологічної стратегії держави, спрямованої на стале функціонування податкової системи, розвиток фінансової безпеки та нейтралізацію системних корупційних загроз у будівельному секторі. Такі напрями запропоновано реалізувати у Плані заходів запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва до 2030 року.

8. Суб'єкти реалізації спеціально-кримінологічних заходів запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового

будівництва утворюють єдину багаторівневу систему: 1) загальні (макростратегічний рівень) – органи, що відповідають за формування та реалізацію державної політики у сфері будівництва й оподаткування загалом, а також за інтеграцію антикриміногенної складової у фінансово-економічну стратегію держави (Президент України, Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Міністерство розвитку громад, територій та інфраструктури України). Їх завдання полягає у визначенні пріоритетів податкової політики, формуванні нормативної бази, розробці стратегій протидії тіньовим схемам у будівництві, а також у забезпеченні узгодженості національної політики з міжнародними стандартами прозорості та податкової безпеки; 2) спеціальні (цільовий рівень) – органи, які безпосередньо реалізують заходи з протидії ухиленню від сплати податків у житловому будівництві (правоохоронні структури – Національна поліція, БЕБ, НАБУ, ДБР, СБУ, прокуратура; контрольно-ревізійні органи – ДПС, ДАСУ; ДІАМ; органи місцевого самоврядування, а також спеціалізовані підрозділи фінансового моніторингу. Їх основними функціями є: виявлення та документування схем ухилення від оподаткування, здійснення фінансового контролю за використанням коштів у будівництві, проведення аналітичних перевірок ризикових операцій, забезпечення належного розслідування кримінальних правопорушень і притягнення винних до відповідальності.

9. Взаємодія контролюючих і правоохоронних органів у сфері запобігання ухиленню від сплати податків, зборів та інших обов’язкових платежів у житловому будівництві супроводжується низкою праксеологічних труднощів і нормативно-правових недоліків. Серед ключових виявлених проблем можна виокремити: неузгодженість дій суб’єктів: відомчі інструкції та внутрішні регламенти часто дублюють або суперечать одне одному, що призводить до фрагментарності та вибірковості реагування на виявлені правопорушення (71%); заангажованість та конфлікт інтересів окремих органів чи посадових осіб, що проявляється у вибірковому застосуванні заходів реагування або «м’якому» ставленні до системних забудовників із політичними чи економічними зв’язками

(65%); відсутність єдиної статистичної бази та звітності щодо фактів ухилення від податків у будівництві, що унеможливлює комплексний аналіз, прогнозування та вироблення єдиної державної політики (59%); ускладнення моніторингу та аналітичної роботи внаслідок відсутності інтегрованих інформаційних систем, які б об'єднували дані ДПС, БЕБ, ДАСУ, ДІАМ, СБУ та прокуратури (45%); недостатнє кадрове та матеріально-технічне забезпечення органів, відповідальних за фінансові розслідування у будівельному секторі, що не дозволяє їм своєчасно реагувати на складні схеми мінімізації оподаткування (41%). Усе це свідчить про відсутність уніфікованого підходу до організації спільної діяльності, що знижує її кримінологічну ефективність та створює передумови для збереження високого рівня латентності податкових правопорушень у сфері житлового будівництва.

З огляду на зазначене, актуальним є прийняття спільного наказу прокуратури, Національної поліції, БЕБ, ДПС, ДАСУ, ДІАМ «Про взаємодію контролюючих та правоохоронних органів щодо запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва» в якому врегулювати: поняття «взаємодії»; перелік суб'єктів взаємодії та їх повноваження; алгоритм послідовності спільних дій у випадках виявлення схем ухилення від податків; процедури оперативного узгодження рішень між контролюючими і правоохоронними органами, що дасть змогу мінімізувати час реагування на ризикові операції; матеріально-технічне та фінансове забезпечення; порядок підпорядкування, звітності та контролю; заходи запобігання та впливу; створення спеціалізованих штатних підрозділів у структурі відповідних органів, завданням яких буде забезпечення безперервної координації, інформаційного обміну та підтримки зв'язку між усіма суб'єктами взаємодії. Окрему увагу слід приділити запровадженню інституту незалежного контролю у сфері житлового будівництва шляхом введення професії «інженера-консультанта». Така посада дозволить здійснювати незалежний моніторинг будівельних проєктів, у тому числі фінансованих за рахунок коштів міжнародних фінансових організацій, підвищить конкуренцію на ринку інжинірингових послуг і знизить ризики тіньових схем.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абламський С. Є., Юхно О. О., Лук'яненко Ю. В. Взаємодія слідчого з іншими органами і підрозділами при розкритті та розслідуванні кримінальних правопорушень : навч. посіб. / зазаг. ред. д-раюрид. наук, проф. О. О. Юхна. Харків:НікаНова, 2017. 152 с.

2. Актуальні проблеми кримінально-правової кваліфікації : навч. посіб. / за заг. ред. В. В. Топчія ; наук. ред. В. І. Антипова. Вінниця : Нілан-ЛТД, 2017. 896 с.

3. Аналіз підозрілих транзакцій у податковій сфері. Цифри та останні тенденції. *Державна служба фінансового моніторингу України*. URL: https://fiu.gov.ua/pages/dijalnist/funkcional/news/analiz-pidozrilix-tranzakczij-u-podatkovij-sferi-czifri-ta-ostanni-tendencziji.html.

4. Андрушко П. П., Мойсик В. Р. Відповідальність за ухилення від сплати податків: законодавство, практика застосування і напрями вдосконалення. *Коментар судової практики в кримінальних та адміністративних справах*. Постанови Пленуму Верховного Суду України (1995–1997) / відп. ред. В. Т. Маляренко. Київ : Юрінком Інтер, 1998. С. 58–79.

5. Бабенко А. М. Запобігання злочинності в регіонах України: концептуально-методологічний та праксеологічний вимір : монографія. Одеса : ОДУВС, 2014. 416 с.

6. Бандурка О. М., Литвинов О. М. Поняття і зміст спеціально-кримінологічного запобігання злочинам. *Вісник Кримінологічної асоціації України.* 2016. № 2 (13). С. 98–108.

7. Бантишев О. Ф. Злочини у сфері службової діяльності (питання кваліфікації) : навч. посіб. Київ: МАУП, 2002. 128 с.

8. Бантишев О. Ф., Рибачук В. І. Відповідальність за злочини у сфері службової діяльності: питання кваліфікації злочинів передбачених розділом XVII Кримінального кодексу України : навч. посіб. Київ: Ін Юре, 2003. 116 с.

9. Баранов С. О. Ухилення від сплати податків як основний чинник тіньової економіки. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 12. С. 102–106

10. Берзін П. С. Наслідки у складах злочинів у сфері господарської діяльності: кримінально-правова характеристика : навч. посіб. Київ : КНТ, 2007. 392 с

11. Берзін П. С., Гацелюк В. О. Суб'єкт злочину. *Вісник Асоціації кримінального права України.* 2013. № 1(1). С. 144–159.

12. Богданенко А. І. Дослідження інвестиційної діяльності в житлове будівництво в Україні: тенденції та проблеми. *Ефективна економіка*. 2018. № 2. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/2_2018/9.pdf.

13. Боротьба зі злочинністю у сфері підприємницької діяльності (кримінально-правові, кримінологічні, кримінально-процесуальні та криміналістичні проблеми) / В. І. Борисов, Ф. А. Лопушанський, В. П. Корж та ін. Харків : Право, 2001. 264 с.

14. Брич Л. П. Кваліфікація ухилення від сплати обов'язкових внесків державі. Львів : Львів. держ. ун-т ім. І. Франка, 1998. 76 с.

15. Брич Л. П. Співвідношення суміжних складів злочинів і складів злочинів, передбачених конкуруючими нормами. *Вісник Львівського університету*. Серія : Юридична. 2006. Вип. 42. С. 263–282.

16. Брич Л. П. Теорія розмежування складів злочинів : монографія. Львів : Львів. держ. ун-т внутр. справ, 2013. 712 с.

17. Бруссо К. М. Розслідування корупційних кримінальних правопорушень, які вчиняються в сфері житлового будівництва : дис. …канд. юрид. наук: 12.00.09. Маріуполь. 2021. 246 с.

18. Буга В. В. Державна політика щодо запобігання правопорушенням у сфері будівництва в Україні. *Київський часопис права*. 2023. № 4. С. 45–51.

19. Буга В. В. Запобігання правопорушенням у сфері будівництва в Україні: адміністративно-правові засади : монографія. Одеса : Гельветика, 2024. 384 с.

20. Буга В. В. Система та повноваження суб'єктів запобігання правопорушенням у сфері будівництва. *Юридичний науковий електронний журнал.* 2023. № 11. С. 190–193.

21. Буга Г. С. Забезпечення безпеки у сфері діяльності небанківських фінансових установ в Україні: адміністративно-правові засади : монографія. Київ : Дакор, 2022. 550 с.

22. В'язовченко О. В. Міжнародне співробітництво під час розслідування ухилень від сплати податків транснаціонального характеру : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.09. Київ, 2018. 225 с.

23. Вавриш А. В. Запобігання злочинам проти власності у сфері будівництва: автореф. дис. …канд. юрид. наук: 12.00.08. Київ, 2018. 20 с.

24. Вавриш А. В. Особливості побудови моделі організації запобігання злочинам у будівельній галузі. *Юридичний часопис Національної академії внутрішніх справ.* 2016. № 2 (12). С. 133–146.

25. Василинчук В. І. Проблеми взаємодії підрозділів ДСБЕЗ зі слідчими при профілактиці і викритті злочинів у сфері економіки. *Науковий вісник Київського національного університету внутрішніх справ.* 2006. № 2. С. 215–223.

26. Васильєв А. С., Стрельцов Є. Л. До питання про поняття, ознаки і функції службової особи. *Вісник Академії правових наук*. 1995. № 3. С. 125–136.

27. Васильєв О. С. Концептуалізація поняття «державна політика»: сучасне розуміння. *Державне будівництво*. 2014. № 1. С. 15–22.

28. Васильчишин О. Б. Фінансові злочини у фіскальній сфері як загроза економічній безпеці України. *Світ фінансів*. 2021. № 1 (66). С. 124–137.

29. Великий тлумачний словник української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. Київ ; Ірпінь: Перун, 2009. 1440 с.

30. Вересов В. М. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів (на матеріалах Автономної Республіки Крим) : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.08. Харків, 1999. 18 с.

31. Вереша Р. В. Теоретико-прикладні аспекти суб'єктивної сторони складу злочину: монографія. Київ: Алерта, 2017. 568 с.

32. Вереша Р. Суб'єктивні елементи складу злочину : наук.-практ. посіб. Київ : Алерта, 2015. 88 с.

33. Викрито ухилення від сплати податків групу підприємств, які надавали послуги з будівництва та ремонту на суму 33 млн гривень. *Державна податкова служба України.*URL: https://od.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/print-689649.html.

34. Вишняков О. К. Право Європейського Союзу : підручник. Київ : Фенікс, 2021. 883 с.

35. Вітко О. Ю. Кримінально-правова характеристика елементів об'єкта злочину. *Держава та регіони.* Серія : Право. 2013. № 2 (40). С. 113–118.

36. Вітюк І.А. Європейські стандарти запобігання злочинності у сфері економіки : дис. … д-ра філос. : 081. Київ, 2023. 230 с.

37. Волошин В. Пороги кримінальної відповідальності за умисне ухилення від сплати податків. *Smartsolutions.* URL: https://smartsolutions.ua/porogi-kriminalnoi-vidpovidalnosti-za-umisne-uhilennja-vid-splati-podatkiv/.

38. Вороновська К. О. Економічна обґрунтованість податків і зборів у податково-правовому регулюванні : дис. … канд. юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя, 2019. 197 с.

39. Гавриш С. Б. Кримінально-правова охорона довкілля в Україні. (Проблеми теорії, застосування розвитку кримінального законодавства). Київ : Ін-т законодавства Верховної Ради України, 2002. 633 с.

40. Галабала М. В. Кримінально-правова наука незалежної України. Проблеми загальної частини : монографія. Київ : Юрінком Інтер, 2013. 259 с.

41. Гладкова Є. О. Стратегія протидії наркозлочинності в системі кримінологічних понять і категорій. *Вісник Кримінологічної асоціації України*. 2017. № 3 (17). С. 62–69.

42. Глущенко С. В., Казакова М. О. Мінімізаційні податкові схеми: зарубіжна та українська практика. *Магістеріум. Економічні студії*. 2014. Вип. 56. С. 21–25.

43. Голіна В. В. Запобігання злочинності (теорія і практика) : навч. посіб. Харків : Нац. юрид. акад. України імені Ярослава Мудрого, 2011. 120 с.

44. Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 18, № 19–20, № 21–22. Ст. 144.

45. Григоращенко О. В. Ухилення від сплати податків: економіко-правовий аналіз. *Південноукраїнський правничий часопис.* 2022. № 4, ч. 1. С. 241–245.

46. Гриненко І. Ознаки суб'єкта злочину як критерії класифікації злочинів. *Підприємництво, господарство і право*. 2019. № 7. С. 182–187.

47. Гродовська О. П. Кримінальна відповідальність за несплату податків (ст. 212 КК України). *Адвокат у Києві Гродовська Олеся Павлівна*. URL: https://go-advocate.com/kryminalna-vidpovidalnist-za-nesplatu-podatkiv-uholovnaya-otvetstvennost-za-neuplatu-nalohov/.

48. Гуторова Н. О. Кримінально-правова охорона державних фінансів України : монографія. Харків : Нац. ун-т внутр. справ, 2001. 412 с.

49. Державна антикорупційна політика і запобігання та протидія корупції на публічній службі в органах державної влади і органах місцевого самоврядування: монографія / В. В. Василевич, Т. Е. Василевська, В. Ф. Нестерович, Е. В. Расюк, А. В. Савченко, В. Л. Федоренко (кер.) та ін. ; за ред. проф. Ю. В. Ковбасюка і проф. В. Л. Федоренка. Київ : Ліра-К, НАДУ, 2016. 524 с.

50. Деякі питання забезпечення громадян доступним житлом : Постанова Кабінету Міністрів України від 10.10.2018 р. № 819. *Офіційний вісник України*. 2018. № 82. Ст. 2718. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/819-2018-%D0%BF#Text

51. Деякі питання функціонування органів архітектурно-будівельного контролю та нагляду : Постанова Кабінету Міністрів України від 23.12.2020 р. № 1340. *Офіційний вісник України*. 2021. № 4. Ст. 214.URL: https://diam.gov.ua/storage/app/sites/31/%D0%9F%D0%BE%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D1%8F.pdf.

52. Джужа О. М., Моісеєв Є. М., Василевич В. В. Кримінологія. Спеціалізований курс лекцій зі схемами (Загальна та Особлива частини): навч. посіб. / за заг. ред. О. М. Джужи.Київ: Атіка, 2001. 368 с.

53. Джужа О. М., Тичина Д. М. Економічна злочинність в Україні: детермінація та протидія в умовах воєнного стану. *Правовий часопис Донбасу*. 2024. № 1. С. 109–115.

54. Дикий О. В. Кримінологічні засади вивчення і попередження злочинів у сфері обороту житлової нерухомості в Україні : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.08. Одеса, 2015. 20 с.

55. Дикий О. В. Кримінологічні засади вивчення і попередження злочинів у сфері обороту житлової нерухомості в Україні : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.08. Одеса, 2015. 239 с.

56. Довбань І. М. Концептуальні засади запобігання злочинам, що вчиняються державними службовцями в Україні : монографія. Київ : Кандиба Т. П., 2020. 424 с.

57. Доходи держбюджету України. *Міністерство фінансів України.* URL: https://index. minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/.

58. Дудоров О. О. Вибрані праці з кримінального права. Луганськ : ЛДУВС ім. Е. О. Дідоренка, 2010. 952 с.

59. Дудоров О. О. Злочини у сфері господарської діяльності: кримінально-правова характеристика : монографія. Київ : Юридична практика, 2003. 924 с.

60. Дудоров О. О. Проблеми кримінально-правової охорони системи оподаткування України : автореф. дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2007. 33 с.

61. Дудоров О. О. Проблеми кримінально-правової охорони системи оподаткування в Україні : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2007. 512 с.

62. Дудоров О. О. Ухилення від сплати податків: кримінально-правові аспекти : монографія. Київ : Істина, 2006. 648 с.

63. Дудоров О. О., Хавронюк М. І. Кримінальне право : навч. посіб. / за заг. ред. М. І. Хавронюка. Київ : Ваіте, 2014. 944 с.

64. Економічна безпека : навч. посіб. / О. Є. Користін, О. І. Барановський, Л. В. Герасименко та ін. ; за ред. О. М. Джужі. Київ : Алерта, 2010. 368 с.

65. Єпринцев П. С. Організована злочинність в Україні: феномен, детермінація, запобігання : монографія. Одеса : Юридика, 2023. 560 с.

66. Житло у проєкті Плану відновлення України: можливості і ризики. 2022. *Аналітичний центр та урбаністичне бюро.* URL: https://cedos.org.ua/researches/zhytlo-u-proyekti-planu-vidnovlennya-ukrayiny-mozhlyvosti-i-ryzyky/

67. Житловий кодекс : Закон України від 30.06.1983 р. № 5464-X. *Відомості Верховної Ради України*. 1983. Додаток до № 28. Ст. 573. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/5464-10.

68. Жмур Ю. М. Характеристика кримінального права США. *Науковий часопис НПУ імені М. П. Драгоманова.* Серія : Економіка і право. 2016. Вип. 31. С. 123–128.

69. Журба С. О. Криміналістична характеристика та розслідування привласнення, розтрати, майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем у сфері житлово-комунального господарства : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.09. Київ, 2020. 255 с.

70. Загальна декларація прав людини : прийнята і проголошена резолюцією 217 А (III) ГА ООН від 10.12.1948 р. *Офіційний вісник України*. 2008. № 83. Ст. 3103. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_015#Text.

71. Задорожний О. С. Криміналістична характеристика ухилень від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів та основні положення їх розслідування : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.09. Харків, 2005. 212 с.

72. Зайцев О. В. Обмежена осудність у кримінальному праві України : монографія. Харків : Майдан. 2007. 240 с.

73. Закалюк А. П. Курс сучасної української кримінології: теорія і практика : у 3 кн. Київ : Ін Юре, 2007. Кн. 1 : Теоретичні засади та історія української кримінологічної науки. 424 с.

74. Заниження бази оподаткування і виведення прибутку з-під оподаткування.Термінологічний словник з питань запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму, фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення та корупції / А. Г. Чубенко, М. В. Лошицький, Д. М. Павлов, С. С. Бичкова, О. С. Юнін. Київ : Ваіте, 2018. 270 с.

75. Запотоцька О. В. Адміністративна відповідальність за порушення вимог законодавства, будівельних норм, стандартів і правил під час будівництва. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 7. С. 554–558. URL: http://www.lsej.org.ua/7_2022/134.pdf.

76. Запотоцький А. П. Криміналістична класифікація злочинів у сфері будівництва. *Юридичний часопис Національної академії внутрішніх справ*. 2016. № 1 (11). С. 32–41.

77. Запотоцький А. П. Криміналістична характеристика осіб, які вчиняють злочини у сфері будівництва. *Юридичний часопис Національної академії внутрішніх справ.* 2016. № 2 (12). С. 122–132.

78. Запотоцький А. П. Основи методики розслідування злочинів у сфері будівництва : монографія. Київ : Освіта України, 2018. 320 с.

79. Запотоцький А. П. Теоретичні основи та практика розслідування злочинів у сфері будівництва : дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.09. Київ, 2019. 510 с.

80. Заруба П. І. Кримінальна відповідальність за злочини у сфері приватизації : монографія. Київ : Атіка, 2007. 220 с.

81. Зінченко І. О. Кваліфікація злочинів при їх множинності та конкуренції кримінально-правових норм : навч. посіб. Харків : Право, 2017. 114 с.

82. Ільїн В., Кузьмич С. Оптимізація податкового тягаря підприємств: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2020. Вип. 1. С. 29–37. URL: http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/42094/1/Ільїн.pdf.

83. Інтерв'ю Голови Державної податкової служби України Олексія Любченка. *Державна податкова служба України.* URL: https://tax.gov.ua/ media-tsentr/novini/449487.html.

84. Кальман О. Г. Злочинність у сфері економіки України: теоретичні та прикладні проблеми попередження : дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.08. Харків, 2004. 432 с.

85. Кваліфікація злочинів : навч. посіб. / Г. М. Анісімов та ін. ; за ред. М. І. Панова. Харків : Право, 2016. 356 с.

86. Клепа Є. Слідчі версії та планування при розслідуванні злочинів у сфері господарської діяльності. *Підприємництво, господарство і право*. 2005. № 9. С. 154–157.

87. Клименко О. В. Особливості формування методики розслідування легалізації (відмивання) майна, одержаного внаслідок ухилення із сплати податків. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 2 (36). С. 165–168.

88. Князєв С. В. Характеристика злочинів, що вчиняються на ринку нерухомості в процесі забудови. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2013. Вип. 4 (89). С. 110–117.

89. Кодекс України про адміністративні правопорушення : Закон України від 07.12.1984 р. № 8073-X. *Відомості Верховної Ради Української РСР.* 1984. Додаток до № 51. Ст. 1122. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/80731-10.

90. Колос С. Об'єкт злочину у науці кримінального права. *Кримінальне право.* 2018. № 18. С. 196–199.

91. Конституція України : Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр.

92. Концепція забезпечення національної безпеки у фінансовій сфері : розпорядження Кабінету Міністрів України від 15 серп. 2012 р. № 569-р. *Верховна Рада України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/569-2012-%D1%80#Text.

93. Коржанський М. Й. Уголовне право України. Частина загальна : курс лекцій. Київ : Наукова думка та Українська видавнича група, 1996. 336 с.

94. Корунчак Л. А. Нормативно-правовий договір: синергетичні особливості. *Національний юридичний журнал: теорія и практика*. 2018. № 8. С. 11–14.

95. Костенко О. М. Про унікальність корупціогенної ситуації в Україні в контексті світового досвіду. *Реалізація державної антикорупційної політики в міжнародному вимірі* : матеріали V міжнар. наук.-практ. конф., м. Київ, 9–10 груд. 2020 р. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2020. С. 156–159.

96. Кривенко В. В. Кримінологічні засади запобігання корупційним та пов’язаним із корупцією правопорушенням в органах місцевого самоврядування України : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2019. 211 с.

97. Крижановський О. М. Кримінологічні засади формування та реалізації стратегії запобігання злочинам у сфері господарської діяльності : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.08. Дніпро, 2018. 203 с.

98. Кримінальна ситуація в Україні в умовах війни: основні тенденції. 2022 рік : монографія / авт. кол.: М. Г. Вербенський, О. Г. Кулик, І. В. Наумова та ін. Київ : Юрінком Інтер, 2023. 388 с.

99. Кримінальна ситуація в Україні в умовах війни: основні тенденції. 2023 рік : монографія / авт. кол.: М. Г. Вербенський, О. Г. Кулик, І. В. Наумова та ін. ; за заг. ред. д-ра юрид. наук, проф. М. Г. Вербенського. Вінниця : ТВОРИ, 2024. 306 с.

100. Кримінальне право (Особлива частина) : підручник / за ред. О. О. Дудорова, Є. О. Письменського. 2-ге вид. Київ : Дакор, 2013. 786 с.

101. Кримінальне право України. Загальна частина. Основні питання вчення про злочин : наук.-практ. посіб. / за ред. В. П. Ємельянова. Харків : Право, 2018. 142 с.

102. Кримінальне право України. Загальна частина : підручник / Ю. В. Александров та ін. ; за ред. М. І. Мельника, В. А. Клименка. 4-те вид., перероб. та допов. Київ : Атіка, 2008. 375 с.

103. Кримінальне право України. Загальна частина : підручник / Ю. В. Баулін, В. І. Борисов, В. І Тютюгін та ін. ; за ред. В. В. Сташиса, В. Я. Тація. 4-те вид., перероб. та доповн. Харків : Право, 2010. 456 с.

104. Кримінальне право України. Особлива частина : підручник / за ред. М. І. Бажанова, В. В. Сташиса, В. Я. Тація. 2-ге вид., переробл. і доповн. Київ : Юрінком Інтер, 2005. 544 с.

105. Кримінальне право України : Особлива частина / за ред. В. В. Сташиса, В. Я. Тація. Харків : Право, 2010. 608 с.

106. Кримінальний кодекс України : Закон України від 05.04.2001 р. № 2341-III. *Відомості Верховної Ради України*. 2001. № 25–26. Ст. 131. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2341-14.

107. Кримінальний кодекс України : наук.-практ. комент. : у 2 т. / за заг. ред. В. Я. Тація, В. П. Пшонки, В. І. Борисова, В. І. Тютюгіна. 5-те вид., доповн. Харків : Право, 2013. 1145 с.

108. Кримінальний процесуальний кодекс України : Закон України від 13.04.2012 р. № 4651-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2013. № 9–10, № 11–12, № 13. Ст. 88. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17#Text.

109. Кримінологія : підручник / заг. ред. І. Г. Богатирьова, В. В. Топчія. Київ : Дакор, 2018. 532 с.

110. Кримінологія. Академічний курс / за заг. ред. О. М. Литвинова. Київ : Кондор, 2018. 588 с.

111. Кримінологія : навч. посіб. / О. М. Джужа, В. В. Василевич, О. Г. Колб та ін. ; за заг. ред. О. М. Джужі. Київ : Прецедент, 2009. 348 с.

112. Кримінологія: навч. посіб. / О. М. Джужа, В. В. Василевич, О. Г. Колб та ін.; за заг. ред. О. М. Джужі. Київ : Атіка, 2009. 312 с.

113. Кримінологія : підручник / В. В. Голіна, Б. М. Головкін, М. Ю. Валуська та ін. ; за ред. В. В. Голіни, Б. М. Головкіна. Харків : Право, 2014. 440 с.

114. Кримінологія : підручник / за заг. ред. В. В. Чернєя та О. М. Джужі. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2020. 612 с.

115. Кришевич О. В., Овсій Д. Ю. Методологічні засади дослідження кримінальної відповідальності за шахрайство та ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва. *Наука і техніка сьогодні*. Серія : Право. 2024. № 8 (36). С. 66–78.

116. Куденко А. І. Вдосконалення відносин власності у сфері незавершеного будівництва в перехідній економіці України : автореф. дис. … канд. екон. наук : 08.06.01. Харьків, 2006. 19 с.

117. Кузнецов В. В., Савченко А. В. Теорія кваліфікації злочинів : підручник / за заг ред. В. І. Шакуна. Київ : Алерта, 2013. 320 с.

118. Кузьменко Ю. В., Шабага Т. М. Дотримання конституційних засад у процесі прийняття державного бюджету. *Юридичний бюлетень*. 2021. Вип. 18. С. 50–55.

119. Курман О. В. Методика розслідування шахрайства з фінансовими ресурсами : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Харків, 2002. 227 с.

120. Лисенко В. В., Задорожній О. С., Дзісяк О. П. Ухилення від сплати податків: виявлення і розслідування : монографія. Київ : Істина, 2008. 216 с.

121. Литвак О. Злочинність, її причини та профілактика. Київ : Україна, 1997. 167 с.

122. Литвинов О. М. Загальносоціальний вектор у механізмі протидії злочинності та фактори, що його обумовлюють. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ.* 2008. Вип. 41. С. 111–117.

123. Лихова С. Я. Злочини у сфері реалізації громадянських, політичних та соціальних прав і свобод людини і громадянина (розділ V Особливої частини КК України) : монографія. Київ : Київський університет, 2006. 573 с.

124. Максимович Р. Л. Поняття службової особи у кримінальному праві України : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.08. Львів, 2007. 18 с.

125. Марущак О. А. Криміналістична характеристика ухилень від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та основні засади їх розслідування : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.09. Кривий Ріг, 2017. 19 с.

126. Марченко В. Б. Поняття та зміст відносин щодо справляння податків (обов'язкових платежів. *Часопис Київського університету права.* 2010. № 2. С. 138–142.

127. Маслак О. В., Швагер О. А. Встановлення сутності та причин ухилення від сплати податків як фактор протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2019. № 5. С. 178–181.

128. Матвійчук М. О., Брехов С. С. Оптимізація рівня податкового навантаження на суб'єктів господарювання в Україні. *Молодий вчений*. 2018. № 1 (53). С. 926–929.

129. Матишевський П. С. Кримінальне право України. Загальна частина : підручник. Київ : Юрінком Інтер, 2000. 272 с.

130. Мельник М. І. Корупція: сутність, поняття, заходи протидії : монографія. Київ : Атіка, 2001. 304 с.

131. Микитчик А. В. Кримінологічні засади запобігання шахрайству з нерухомістю : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2008. 20 с.

132. Миронець І. М. Адміністративно-правове регулювання будівельної діяльності в Україні : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07 Київ, 2012. 235 с.

133. Митрофанов І. І. Економічні злочини : навч. посіб. Кременчук : О. В. Щербатих, 2009. 272 с.

134. Михайлова Х. М. Основи виявлення та розслідування шахрайства, учиненого групою осіб у сфері інвестування будівництва : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.09. Одеса, 2009. 20 с.

135. Мозоль С. А. Кримінологічна безпека в Україні : монографія. Харків : Константа, 2018. 482 с.

136. Навроцький В. О. Основи кримінально-правової кваліфікації : навч. посіб. 2-ге вид. Київ : Юрінком Інтер, 2009. 512 с.

137. Навроцький В. О. Кримінальне право. Особлива частина : курс лекцій. Київ : Знання, 2000. 771 с.

138. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / за заг. ред. О. М. Джужі, А. В. Савченка, В. В. Чернєя. 2-ге вид., перероб. і доповн. Київ : Юрінком Інтер, 2018. 1104 с.

139. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / за ред. М. І. Мельника, М. І. Хавронюка. 11-те вид., переробл. та доповн. Київ : Дакор, 2019. 1384 с.

140. Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку у відповідь на лист від 18.07.2017р. № 109 повідомляє : лист Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 31.07. 2017 р. № 09/03/14766. *Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку*. URL: https://www.uaib.com.ua/files/articles/2730/99_4.pdf.

141. Неганов В. В. Основи методики визначення збитків під час ревізії (аудиту) органами державної аудиторської служби України. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2017. № 1 (102). С. 234–247.

142. Ніколаєнко Т. Б., Омельчук В. А. Кваліфікація кримінальних правопорушень : актуальні проблеми : підручник. Хмельницький : НАДПСУ, 2022. 504 с.

143. Ніколаюк С. І. Співвідношення елементів оперативно-розшукової характеристики та злочинів у сфері господарської діяльності. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2012. Вип. 3 (82). С. 86–92.

144. Норми житлоплощі в Україні: скільки квадратних метрів треба на людину? *3m2. Онлайн-журнал про новобудови.* URL: https://3m2.ua/news/normy-zhytloploshhi-v-ukrayini-skilky-kvadratnyh-metriv-pokladeno-na-lyudynu/.

145. Овсій Д. Ю. Вплив фактору оплати активу коштами спільного інвестування для правової кваліфікації ухилення від сплати податків інститутами спільного інвестування. *Актуальні проблеми кримінального права* : матеріали XV Всеукр. наук.-теорет. конф., присвяч. пам’яті проф. П. П. Михайленка, м. Київ, 28 листоп. 2024 р. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2024. С. 387–390.

146. Овсій Д. Ю. Кваліфікація відмежування ухилення від сплати податків від оптимізації оподаткування. *Актуальні проблеми кримінального права* :

матеріали XII Всеукр. наук.-теорет. конф., присвяч. пам’яті проф. П. П. Михайленка, м. Київ, 30 листоп. 2022 р. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2022. С. 259–261.

147. Овсій Д. Ю. Оподаткування діяльності європейських операторів соціального житла в контексті міграційних процесів. *Migration & Law*. 2024. Vol. 4, Issue 2. С. 30–42.

148. Овсій Д. Ю. Проблеми кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків: міжнародний досвід та можливість його застосування для України у сфері житлового будівництва. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2025. № 4, ч. 3 С. 92–97.

149. Овсій Д. Ю. Розмежування адміністративної, фінансової та кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків. *Актуальні проблеми кримінального права* : матеріали XV Всеукр. наук.-теорет. конф., присвяч. пам’яті проф. П. П. Михайленка, м. Київ, 28 листоп. 2024 р. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2023. С. 393–400.

150. Овсій Д. Ю. Теоретичні засади кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів) у сфері житлового будівництва. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія : Право. 2024. Вип. 84, ч. 3. С. 329–334.

151. Огляд судової практики Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду. Рішення, внесені до ЄДРСР, за період із 01.01.2020 по 30.12.2020. Київ : Верховний Суд, 2020. 79 с. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/Oglyad_KAS_20202.pdf.

152. Огляд судової практики Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду (актуальна практика). Рішення, внесені до ЄДРСР, за липень – серпень 2023 року. Київ : Верховний Суд, 2023. 79 с. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/ogliady/Oglyad_KAS_07_08_2023.pdf

153. Огороднік К. М. Вина при ухиленні від сплати податків : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2015. 19 с.

154. Огороднік К. М. Вина при ухиленні від сплати податків : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2015. 206 с.

155. Огороднік К. М. Кримінально-правове значення відмежування умисного та неумисного ухилення від сплати податків. *Університетські наукові записки : Часопис Хмельницького університету управління та права*. 2012. № 44. С. 369–374.

156. Огороднік К. М. Кримінально-правове значення мотиву і мети при вчиненні ухилення від сплати податків. *Вісник Маріупольського державного університету.* Серія : Право. 2014. № 7. С. 268–274.

157. Олійниченко В. В. Звільнення від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) за ч. 4 та ч. 5 ст. 212 КК України : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.08. Харків, 2018. 20 с.

158. Останін В. О. Кваліфікація ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2004. 212 с.

159. Останін В. О. Кваліфікація ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2004. 20 с.

160. Останін В. О. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків та можливість застосування заохочувальної норми. *Науковий вісник Національної акаемії внутрішніх справ*. 2001. № 1. С. 55–58.

161. Паламарчук О. Кримінальна відповідальність за несплату податків vs Узгодження грошового зобов'язання. *Юридична газета онлайн*. 2016. 29 березня. (№ 13 (511)). URL: https://yur-gazeta.com/publications/practice/podatkova-praktika/kriminalna-vidpovidalnist--za-nesplatu-podatkiv-vs-uzgodzhennya-groshovogo-zobovyazannya.html.

162. Панов М. І. Вибрані наукові праці з проблем правознавства / передм. В. П. Тихого. Київ : Ін Юре, 2010. 374 с.

163. Парфентій Л. А. Ухилення від сплати податків в Україні: причини та методи боротьби. *Бізнес інформ*. 2018. № 3. С. 290–295.

164. Пивоваров К. В. Удосконалення державної політики в сфері житлового будівництва України : автореф. дис. … канд. наук з держ. упр. : 25.00.02. Миколаїв, 2011. 20 с.

165. План дій BEPS. Або як протидіяти виведенню прибутку до «сприятливих» податкових юрисдикцій. *Державна податкова служба України.* URL: https://kyiv.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/print-395333.html.

166. Пландій BEPS: ключові аспекти для України від 13.10.2020 р. Київ : Міністерство фінансів України, 2020. 10 с. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2020_BEPS.pdf.

167. Плішкін В. М. Теорія управління органами внутрішніх справ : підручник / за заг. ред. Ю. Ф. Кравченка. Київ : Нац. акад. внутр. справ України, 1999. 702 с.

168. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text.

169. Положення про Національну раду з відновлення України від наслідків війни : затв. Указом Президента України від 21 квіт. 2022 р. № 266/2022. *Рада національної безпеки і оборони України*. URL: https://www.rnbo.gov.ua/ua/Ukazy/5428.html.

170. Поняття валюти та валютних операцій. URL: http://4ua.co.ua/pravo/finansove/ponyattya-valyuti-valyutnih-operatsiy.html.

171. Попов С. Ю. Виявлення та розслідування злочинів, пов’язаних із розкраданням бюджетних коштів і їх легалізацією у сфері будівництва. *Слідча практика України*. 2010. Вип. 8. С. 95–99.

172. Попова І. М. Розслідування шахрайств, пов’язаних із залученням коштів громадян на будівництво житла : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Київ, 2011. 248 с.

173. Предборський В. А. Теорія тіньової економіки в умовах трансформаційних процесів : монографія. Київ : Задруга, 2014. 399 с.

174. Про Державний бюджет України на 2025 рік : Закон України від 19.11.2024 р. № 4059-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4059-20#Text.

175. Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів : Постанова Пленуму Верховного Суду України від 08.10.2004 р. № 15. *Верховна Рада України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0015700-04#Text.

176. Про житловий фонд соціального призначення : Закон України від 12.01.2006 р. № 3334-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2006. № 19–20, Ст. 159. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3334-15#Text.

177. Про запобігання впливу світової фінансової кризи на розвиток будівельної галузі та житлового будівництва : Закон України від 25.12.2008 р. № 800-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2009. № 19. Ст. 257. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/800-17#Text.

178. Про зареєстровані кримінальні правопорушення та результати їх досудового розслідування. *Офіс Генерального прокурора України*. URL: http://www.gp.gov.ua/ua/stat.html.

179. Про затвердження Методичних рекомендацій для суб'єктів первинного фінансового моніторингу, державне регулювання та нагляд за діяльністю яких здійснює НКЦПФР, з виявлення фінансових операцій, що можуть бути пов'язані із фінансуванням розповсюдження зброї масового знищення : Постанова Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 21.08.2024 р. № 13/21/1046/K01. *ІПС ЛІГА:ЗАКОН*. URL: https://ips.ligazakon.net/document/KL240613.

180. Про затвердження Порядку взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України : наказ Генеральної прокуратури України від 19.10.2006 р. № 346/1025/685/53. *Офіційний вісник України*. 2006. № 44. Ст. 2962. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1166-06#Text.

181. Про затвердження Порядку здійснення державного архітектурно-будівельного нагляду : Постанова Кабінету Міністрів України від 19.08.2015 р. № 698. *Офіційний вісник України*. 2015. № 74. Ст. 2424. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/698-2015-%D0%BF#Text.

182. Про інвестиційну діяльність : Закон України від 18.09.1991 р. № 1560-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1991. № 47. Ст. 646. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1560-12#Text.

183. Про інститути спільного інвестування : Закон України від 05.07.2012 р. № 5080-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2013. № 29. Ст. 337. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5080-17#Text.

184. Про комплексну реконструкцію кварталів (мікрорайонів) застарілого житлового фонду : Закон України від 22.12.2006 р. № 525-V. *Відомості Верховної Ради України*. 2007. № 10. Ст. 88. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/525-16#Text.

185. Про національну безпеку України : Закон України від 21.06.2018 р. № 2469-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2018. № 31. Ст. 241. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2469-19/.

186. Про Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку : Указ Президента України від 23.11.2011 р. № 1063/2011. *Верховна Рада України.* URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1063/2011#Text.

187. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності : Закон України від 05.04.2007 р. № 877-V. *Відомості Верховної Ради України*. 2007. № 29. Ст. 389. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/877-16#doc_info

188. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/877-16#Text.

189. Про перелік офшорних зон : розпорядження Кабінету Міністрів України від 23 лют. 2011 р. № 143-р. *Урядовий портал*. URL: https://www.kmu.gov.ua/npas/244091721.

190. Про практику застосування судами окремих норм матеріального права щодо кваліфікації ухилення від сплати податку, вчиненого шляхом службового підроблення : інформаційний лист Вищого спеціалізованого суду України з розгляду цивільних і кримінальних справ від 12.02.2013 року № 223-286/0/4-13. *Верховна Рада України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0286740-13#Text.

191. Про припинення заходів державного нагляду (контролю) і державного ринкового нагляду в умовах воєнного стану : Постанова Кабінету Міністрів України від 13.03.2022 р. № 303. *Офіційний вісник України*. 2022. № 25. Ст. 1355. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/303-2022-%D0%BF#Text.

192. Про ратифікацію Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони : Закон України від 16.09.2014 р. № 1678-VII. *Відомості Верховної Ради України*. 2014. № 40. Ст. 2021. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text

193. Про ринки капіталу та організовані товарні ринки : Закон України від 23.02.2006 р. № 3480-IV. *Верховна Рада України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3480-15#Text.

194. Про систему центральних органів виконавчої влади : Указ Президента України від 15.12.1999 р. № 1572/99. *Верховна Рада України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1572/99#Text.

195. Про Стратегію економічної безпеки України на період до 2025 року : рішення Ради національної безпеки і оборони України від 11.08.2021 р. ; введено в дію Указом Президента від 11.08.2021 р. № 347/2021. *Офіційний вісник Президента України.* 2021. № 21. Ст. 964. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/n0048525-21#Text.

196. Профілактика злочинів : підручник / О. М. Джужа, В. В. Василевич, О. Ф. Гіда та ін. ; за заг. ред. О. М. Джужи. Київ : Атіка, 2011. 720 с.

197. Радзівон С. М. Контроль – як спосіб забезпечення законності діяльності органів публічної адміністрації. *Науковий вісник Ужгородського національного університету.* Серія : Право. 2016. Вип. 20, ч. 1, т. 3. С. 194–198.

198. Радченко Л. І. Цивільно-правове регулювання відносин у сфері житлового будівництва : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.03. Київ, 2009. 252 с.

199. Резворович К. Р. Адміністративно-правове забезпечення реалізації державної політики у сфері будівництва : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2016. 194 с.

200. Саблук С. А. Кримінально-правова протидія злочинності в Україні у 1922–1960 рр. : монографія. Черкаси : Гордієнко Є. І., 2016. 414 с.

201. Савченко А. В. Порівняльний аналіз кримінального законодавства України та федерального кримінального законодавства Сполучених Штатів Америки : дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2007. 616 с.

202. Сідельникова Л. П., Костіна Н. М. Податкова система : навч. посіб. Київ : Ліра-К, 2013. 604 с.

203. Слободянюк С. О. Цивільно-правове регулювання державної реєстрації речових прав на нерухоме майно : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.03. Київ, 2012. 214 с.

204. Слуцька Т. І. Поняття службової особи, як суб’єкта перевищення влади або службових повноважень. *Актуальні проблеми держави і права*. 2010. Вип. 55. С. 354–357.

205. Смирнова А. В. Кримінально-правова кваліфікація співучасті в ухиленні від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів) : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2012. 250 с.

206. Смирнова А. В. Кримінально-правова кваліфікація співучасті в ухиленні від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів) : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2012. 19 с.

207. Соколов Д. С. Нормативно-правове забезпечення публічних закупівель як складова кримінологічної безпеки. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2025 № 4. С. 333–336.

208. Софілканич О. В. Актуальні проблеми судово-економічної експертизи у кримінальних провадженнях про економічні злочини. *Вісник Академії адвокатури України: право: наука, практика*. 2013. Вип. 1 (26). С. 169–174.

209. Соціально-економічне становище України. *Державна служба статистики України.* URL: http: //www. ukrstat. gov.ua.

210. Справа № 300/1717/19. Адміністративне провадження № К/9901/14508/20. *Вердикт. ЛІГА:ЗАКОН*. URL: https://verdictum.ligazakon.net/document/92601644

211. Справа № 357/6223/19. Білоцерківський міськрайонний суд Київської області. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/82320837.

212. Справа № 440/214/19. Касаційне провадження № К/9901/23393/19. URL: http://iplex.com.ua/doc.php?regnum=106868082&red=100003dad70f67cd2220c212d882309d901c01&d=5.

213. Справа № 569/2168/24. Рівненський міський суд Рівненської області. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/116908080

214. Справа № 640/8711/19. Касаційне провадження № К/9901/36489/19. URL: http://iplex.com.ua/doc.php?regnum=110156730&red=100003ff9afaa2f8c1021692c70e8707a5555f&d=5.

215. Справа № 686/13182/22. Хмельницький міськрайонний суд. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/105408923.

216. Справа № 751/4339/21. Вирок Новозаводського районного суду міста Чернігова. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/98503936.

217. Справа № 826/20668/13-а. Касаційне провадження № К/9901/35942/18. URL: https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/112009169.

218. Справа № 760/1558/21. Солом`янський районний суд м. Києва. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/94532067.

219. Станіч В. С., Менченя К. В. Кримінальний кодекс Французької Республіки. Київ : ОВК, 2017. 348 с.

220. Старинець Є. А. Кримінальна відпввідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) : дис. … д-ра філос. : 081. Одеса, 2021. 317 с.

221. Старинець Є. А. Соціально-правова обумовленість кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): достатня ступінь поширеності як критерій криміналізації діяння. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2020. № 4. С. 3–8.

222. Степанюк Р. Л. Особливості організації розслідування злочинів, пов'язаних з порушеннями бюджетного законодавства. *Вісник Національного університету внутрішніх справ*. 2001. Спецвипуск. С. 132–136.

223. Стрельцов Є. Л. Кваліфікація – склад кримінального правопорушення – кримінально-правова норма: сумісне та роздільне. *Юридичний вісник України*. 2021. № 13–15. URL: https://www.researchgate.net/publication/351283084_Kvalifikacia_-_sklad_kriminalnogo_pravoporusenna_-_kriminalno-pravova_norma_sumisne_ta_rozdilne.

224. Сударенко О. В. Правове регулювання фінансування житлового будівництва в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2006. 20 с.

225. Сударенко О. В. Правовове регулювання фінансування житлового будівництва в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2006. 224 с.

226. Суркова Ю. О. Фінансовий контроль у сфері інвестування в житлове будівництво : дис. … канд. екон. наук : 08.00.08. Київ, 2017. 202 с.

227. Таций В. Я. Особо опасные государственные преступления (Глава I. Раздел I. Особенной Части). *Уголовный кодекс Украинской ССР : науч.-практ. коммент.* / Ф. Ф. Антонов и др. Киев : Политиздат Украины, 1987. С. 204–222.

228. Тацієнко В. В. Основи виявлення та розслідування податкових злочинів, учинених у сфері будівельної діяльності : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.09. Одеса, 2012. 215 с.

229. Тацій В. Я. Об'єкт злочину. *Вісник асоціації кримінального права України.* 2013. № 1. С. 131–134.

230. Тацій В. Я. Об'єкт і предмет злочину в кримінальному праві : монографія. Харків : Право, 2016. 256 с.

231. Тацій В. Я. Об'єкт і предмет злочину в кримінальному праві України : навч. посіб. Харків : УкрЮА, 1994. 76 с.

232. Типова антикорупційна програма юридичної особи : наказ Національного агентства з питань запобігання корупції від 15.01.2024 р. № 22/24. *Верховна Рада України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0099-24#Text.

233. Типові корупційні ризики у публічних закупівлях. *Національне агентство з питань запобігання корупції.* URL: https://nazk.gov.ua/wp-content/uploads/2021/03/Typovi-koruptsijni-ryzyky-u-publichnyh-zakupivlyah.pdf.

234. Тихонова О. В. Фінансова безпека України: кримінально-правові та кримінологічні основи : монографія. Дніпропетровськ : Середняк Т. К., 2015. 484 с.

235. Тичина Д. М. Загальносоціальні заходи запобігання домашньому насильству в умовах війни. *Право та державне управління*. 2022. № 3. С. 278–284.

236. Тіньова економіка: сутність, особливості та шляхи легалізації : монографія / за ред. З. С. Варналія. Київ : НІСД, 2006. 574 с.

237. Томнюк Т. Л. Ухилення від оподаткування: сутність, методи реалізації та економічні наслідки. *Сталий розвиток економіки*. 2011. Вип. 3. С. 279–282.

238. Топчій В. В., Горбачевський В. Я. Взаємодія правоохоронних органів у запобіганні транснаціональній організованій злочинності в Україні. *Боротьба з*

організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика). 2013. № 4. С. 121–129.

239. Торбас О. О. OSINT при розслідуванні кримінальних правопорушень : підручник. Одеса : Юридика, 2024. 180 с.

240. Торопчин С. О. Розслідування легалізації (відмивання) майна, одержаного злочинним шляхом : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.09. Київ, 2021. 230 с.

241. Трач С. С. Криміналістична методика розслідування кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності в Україні : монографія. Одеса : Гельветика, 2023. 452 с.

242. Українське кримінальне право. Загальна частина : підручник / за ред. В. О. Навроцького. Київ : Юрінком Інтер, 2013. 712 с.

243. Ус О. В. Теорія та практика кримінально-правової кваліфікації : лекції. Харків : Право, 2018. 368 с.

244. Ухилення від сплати податків: добірка судової практики 2022. *ЮрЛіга*. URL: https://jurliga.ligazakon.net/analitycs/215638_ukhilennya-vd-splati-podatkv-dobrka-sudovo-praktiki-2022.

245. Фінансові розслідування у сфері протидії легалізації злочинних доходів в Україні : метод. реком. / С. С. Чернявський, О. Є. Користін, В. А. Некрасов та ін. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2017. 164 с.

246. Фріс П. Л. Кримінальне право України. Загальна частина : підручник для студентів вищ. навч. закл. Київ : Атіка, 2004. 488 с.

247. Хавронюк М. І. Кримінальне законодавство України та інших держав континентальної Європи: порівняльний аналіз, проблеми гармонізації : автореф. дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2007. 38 с.

248. Хавронюк М. І. Кримінальне законодавство України та інших держав континентальної Європи: порівняльний аналіз, проблеми гармонізації : монографія. Київ : Юрисконсульт, 2006. 1048 с.

249. Хашев В. Г. Кримінальна відповідальність за зловживання владою або службовим становищем : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Донецьк, 2007. 259 с.

250. Холодненко Д. В. Контроль та контрольна функція органів публічної адміністрації: цілі, мета, завдання. *Правовий часопис Донбасу*. 2018. № 2 (63). С. 104–108.

251. Хоменко В. П. Запобігання злочинам у фіскальній сфері як складова забезпечення фінансової безпеки держави. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ.* 2017. № 2. С. 37–47.

252. Хто в Україні найбільше ухиляється від сплати податків. *Економічна правда.* URL: https://www.epravda.com.ua/publications/2017/09/26/629469.

253. Цивільний кодекс України : Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. №№ 40–44. Ст. 356. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/435-15.

254. Цимбал Г. П. Взаємодія як умова забезпечення виявлення і розслідування податкових злочинів : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Ірпінь, 2005. 194 с.

255. Чернишов Г. М. Фінансове шахрайство в інвестиційно-будівельній сфері: кримінологічне дослідження : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Одеса, 2016. 255 с.

256. Чернявський С. С. Фінансове шахрайство: методологічні засади розслідування : монографія. Київ : Хай-Тек Прес, 2010. 624 с.

257. Чернявський С. С., Микитчик А. В. Розслідування шахрайств у сфері фінансування будівництва житла : навч.-практ. посіб. для студ. ВНЗ. Київ : Хай-Тек Прес, 2009. 167 с.

258. Чугуніков І. І. Об’єкт злочину як нормативне поняття. *Держава та регіони.* Серія : Право. 2017. № 4 (58). С. 60–73.

259. Чумакова Т. К. Кримінально-правова характеристика незаконної приватизації державного, комунального майна : дис. … д-ра філос. : 081. Київ, 2023. 212 с.

260. Шевчук Т. В. Функціонування та розвиток фондів фінансування будівництва житла : автореф. дис. … канд. екон. наук : 08.00.08. Львів, 2012. 20 с.

261. Школьніков В. І. Використання методу кримінального аналізу для протидії організованій злочинності. *Часопис Київського університету права*. 2017. № 1. С. 300–303.

262. Шовкопляс Г. М. Регулювання господарських правовідносин при фінансуванні будівництва житла : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.04. Харьків, 2010. 19 с.

263. Щербініна І. Ю. Наукові підходи до розуміння об'єкта злочину крізь призму заподіяння йому шкоди. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. Вип. 3 (2). С. 166–170.

264. Baik O., Hrytsak Z. Criminal liability for evasion of payment of taxes, fees (mandatory payments): a modern view of the problem. *Bulletin of Lviv Polytechnic National University.* Series : Legal Sciences. 2023. Vol. 10, № 4 (40). P. 263–271.

265. Code general des impôts. URL: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069577/

266. Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market. *The Council Of The European Union*. URL: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32016L1164.

267. Jeandidier W. Droit penal des affaires. Paris. 2000. P. 196–198.

268. Klymenko O. Special features of the methodology for investigating the legalization (laundering) of property, obtained through tax evasion. *Entrepreneurship, Economy and Law*. 2022. №4 (314). P. 66–71.

269. Klymenko O. Subject matter of criminal infringement in criminal proceedings for legalization (laundering) of property, obtained through tax evasion. *Entrepreneurship, Economy and Law*. 2022. №5 (315). P. 78–84.

270. Money Payment Act. URL: https://api.parliament.uk/historic-hansard/acts/money-payments-act.

271. Nonprofit Law in Germany. Council on Foundation. 2022.URL: https://cof-org.translate.goog/content/nonprofit-law-germany?_x_tr_sl=en&_x_tr_tl=uk&_x_tr_hl=uk&_x_tr_pto=sc.

272. Oxford Dictionary of English (англ.) / Stevenson, Angus. 3rd. Oxford University Press, 2010. P. VII. URL: https://archive.org/details/oxforddictionary0000unse_e8w8.

273. Paulo Pena. Europe's governments inflate housing prices with huge tax privileges for real estate. 2022. URL: https://www-investigate--europe-eu.translate.goog/en/2022/europes-governments-inflate-housing-prices-with-huge-tax-privileges-for-real-estate/?_x_tr_sl=en&_x_tr_tl=uk&_x_tr_hl=uk&_x_tr_pto=sc.

274. Social housing assistance. Building s housing. URL: https://www.bmi.bund.de/EN/topics/building-housing/city-housing/home-ownership-housing-assistance/social-housing/social-housing-node.html.

275. Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators. Final report / Written by Ramboll Management Consulting and Corit Advisory. Taxation paper № 61. 28.01.2016. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/t ax_papers/taxation_paper_61.pdf.

276. Tax Justice Network. URL: https://taxjustice.net/.

277. The abolition of the tax for Dutch social housing landlords results in immediate commitments to better housing. Housing Europe. 2022. URL: https://www-housingeurope-eu.translate.goog/resource-1714/the-abolition-of-the-tax-for-dutch-social-housing-landlords-results-in-immediate-commitments-to-better-housing?_x_tr_sl=en&_x_tr_tl=uk&_x_tr_hl=uk&_x_tr_pto=sc.

ДОДАТКИ

ЗАТВЕРДЖУЮ
Проректор Національної
академії внутрішніх справ
доктор юридичних наук, професор
полковник поліції
Олег ТАРАСЕНКО
07.10. 2025 року

АКТ

07.10. 2025 м. Київ № 476-40

Впровадження результатів дисертації
Овсія Дмитра Юрійовича на тему:

«Кримінально-правові та кримінологічні
заходи запобігання ухиленню від сплати податків,
зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового
будівництва в Україні» в наукову діяльність НАВС

Уклала експертна комісія з виявлення, узагальнення та впровадження позитивного досвіду роботи у складі:

– т.в.о. начальника відділу організації наукової діяльності, кандидата юридичних наук старшого лейтенанта поліції Горбенко Дар'ї Андріївни;

– т.в.о. завідувача кафедри кримінального права, кандидата юридичних наук капітана поліції Ткаченко Ірини Михайлівни;

– т.в.о. завідувача науково-дослідної лабораторії з проблем протидії злочинності Навчально-наукового інституту поліцейської діяльності, кандидата юридичних наук майора поліції Бурак Марії Василівни;

– завідувача загальної бібліотеки Гайдар Людмили Георгіївни.

Комісія розглянула й узагальнила матеріали дисертації, поданої на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 12.00.08 – кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право, наукові праці аспіранта заочної форми навчання кафедри кримінального права Національної академії внутрішніх справ Овсія Дмитра Юрійовича за темою: «Кримінально-правові та кримінологічні заходи запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва в Україні» та на основі проведеного аналізу зробила висновок, що надана робота містить низку обґрунтованих теоретичних положень і пропозицій спрямованих на удосконалення кримінального законодавства та практики його застосування.

Проаналізовано основні результати дослідження Овсія Д.Ю., зокрема наукові

праці, в яких опубліковані теоретичні положення дисертації:

Проаналізовано основні результати дослідження Овсія Д.Ю., зокрема наукові праці, в яких опубліковані теоретичні положення дисертації:

1. Овсій Д. Ю. Оподаткування діяльності європейських операторів соціального житла в контексті міграційних процесів// *Наук.-практ. журнал «Migration & Law»*. VOLUME 4, ISSUE 2. 2024. С. 30-42.

2. Овсій Д. Ю. Теоретичні засади кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва// *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія: Право. 2024. Випуск 84: частина 3. С. 329-334.

3. Кришевич О. В., Овсій Д. Ю. Методологічні засади дослідження кримінальної відповідальності за шахрайство та ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва. *Наука і техніка сьогодні*. Серія право. 2024. № 8 (36). С. 66–78.

4. Овсій Д.Ю. Проблеми кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків: міжнародний досвід та можливість його застосування для України у сфері житлового будівництва. Електронне наукове видання «Аналітично-порівняльне правознавство» № 4 ч. 3 С. 92-97

5. Овсій Д. Ю.Кваліфікація відмежування ухилення від сплати податків від оптимізації оподаткування. *Актуальні проблеми кримінального права* [Текст]: матеріали XII Всеукр. наук.-теорет. конф., присвяч. пам'яті проф. П. П. Михайленка (Київ, 30 листоп. 2022 р.) /[редкол.: В. В. Чернєй, С. Д. Гусарєв, С. С. Чернявський та ін.] / упоряд. А. А. Вознюк, О. М. Шармар, О. А. Федоренко. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2022. С. 259-261.

6. Овсій Д. Ю. Розмежування адміністративної, фінансової та кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків. *Актуальні проблеми кримінального права* [Текст] : матеріали XV Всеукр. наук.-теорет. конф., присвяч. пам'яті проф. П. П. Михайленка (Київ, 28 листоп. 2024 р.) / [редкол.: В. В. Чернєй, С. Д. Гусарєв, С. С. Чернявський та ін.]. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2023. С. 393-400.

7. Овсій Д. Ю. Вплив фактору оплати активу коштами спільного інвестування для правової кваліфікації ухилення від сплати податків інститутами спільного інвестування. *Актуальні проблеми кримінального права* [Текст] : матеріали XV Всеукр. наук.-теорет. конф., присвяч. пам'яті проф. П. П. Михайленка (Київ, 28 листоп. 2024 р.) / [редкол.: В. В. Чернєй, С. Д. Гусарєв, С. С. Чернявський та ін.]. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2024. С. 387-390

На основі проведеного аналізу комісія зробила висновок про те, що вищезазначені матеріали дисертаційного дослідження Овсія Д.Ю., застосовуються під час підготовки монографій, підручників, навчальних посібників, методичних рекомендацій, узагальнення аналітичних матеріалів, обґрунтування пропозицій до

чинних проєктів нормативно-правових актів, підготовка яких потребує проведення відповідних наукових досліджень або містить наукову складову.

Члени комісії: **Дар'я ГОРБЕНКО**

Ірина ТКАЧЕНКО

Марія БУРАК

Людмила ГАЙДАР

ЗАТВЕРДЖУЮ
Проректор Національної
академії внутрішніх справ
доктор юридичних наук, професор
полковник поліції
Сергій ЧЕРНЯВСЬКИЙ
07.10.2025 року

АКТ

07.10.2025 м. Київ № 477-011

Впровадження результатів дисертації
Овсія Дмитра Юрійовича на тему:

«Кримінально-правові та кримінологічні заходи запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва в Україні» в в освітній процес НАВС

Уклала експертна комісія з виявлення, узагальнення та впровадження позитивного досвіду роботи у складі:

– начальника відділу організації освітнього процесу лейтенанта поліції Бойчук Вікторії Олександрівни;

– т.в.о. начальника відділу організації наукової діяльності, кандидата юридичних наук старшого лейтенанта поліції Горбенко Дар'ї Андріївни;

- т.в.о. завідувача кафедри кримінального права, кандидата юридичних наук капітана поліції Ткаченко Ірини Михайлівни;

– завідувача загальної бібліотеки Гайдар Людмили Георгіївни.

Комісія розглянула й узагальнила матеріали дисертації, поданої на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 12.00.08 – кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право, наукові праці аспіранта заочної форми навчання кафедри кримінального права Національної академії внутрішніх справ Овсія Дмитра Юрійовича за темою: «Кримінально-правові та кримінологічні заходи запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва в Україні» та на основі проведеного аналізу зробила висновок, що надана робота містить низку обґрунтованих теоретичних положень і пропозицій спрямованих на удосконалення кримінального законодавства та практики його застосування.

Проаналізовано основні результати дослідження Овсія Д.Ю., зокрема наукові праці, в яких опубліковані теоретичні положення дисертації:

1. Овсій Д. Ю. Оподаткування діяльності європейських операторів соціального житла в контексті міграційних процесів// *Наук.-практ. журнал «Migration & Law»*. VOLUME 4, ISSUE 2. 2024. С. 30-42.
2. Овсій Д. Ю. Теоретичні засади кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва// *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія: Право. 2024. Випуск 84: частина 3. С. 329-334.
3. Кришевич О. В., Овсій Д. Ю. Методологічні засади дослідження кримінальної відповідальності за шахрайство та ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва. *Наука і техніка сьогодні*. Серія право. 2024. № 8 (36). С. 66–78.
4. Овсій Д.Ю. Проблеми кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків: міжнародний досвід та можливість його застосування для України у сфері житлового будівництва. Електронне наукове видання «Аналітично-порівняльне правознавство» № 4 ч. 3 С. 92-97
5. Овсій Д. Ю.Кваліфікація відмежування ухилення від сплати податків від оптимізації оподаткування. *Актуальні проблеми кримінального права* [Текст]: матеріали XII Всеукр. наук.-теорет. конф., присвяч. пам'яті проф. П. П. Михайленка (Київ, 30 листоп. 2022 р.) /[редкол.: В. В. Чернєй, С. Д. Гусарєв, С. С. Чернявський та ін.] / упоряд. А. А. Вознюк, О. М. Шармар, О. А. Федоренко. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2022. С. 259-261.
6. Овсій Д. Ю. Розмежування адміністративної, фінансової та кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків. *Актуальні проблеми кримінального права* [Текст] : матеріали XV Всеукр. наук.-теорет. конф., присвяч. пам'яті проф. П. П. Михайленка (Київ, 28 листоп. 2024 р.) / [редкол.: В. В. Чернєй, С. Д. Гусарєв, С. С. Чернявський та ін.]. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2023. С. 393-400.
7. Овсій Д. Ю. Вплив фактору оплати активу коштами спільного інвестування для правової кваліфікації ухилення від сплати податків інститутами спільного інвестування. *Актуальні проблеми кримінального права* [Текст] : матеріали XV Всеукр. наук.-теорет. конф., присвяч. пам'яті проф. П. П. Михайленка (Київ, 28 листоп. 2024 р.) / [редкол.: В. В. Чернєй, С. Д. Гусарєв, С. С. Чернявський та ін.]. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2024. С. 387-390

На основі проведеного аналізу комісія зробила висновок, що праці Овсія Д.Ю. містять науково обґрунтовані теоретичні положення і практичні рекомендації, що дає підстави запровадити їх для використання в освітньому процесі Національної академії внутрішніх справ, зокрема при викладанні навчальних дисциплін «Кримінальне право», «Кримінально-правова кваліфікація», «Кваліфікація окремих видів кримінальних правопорушень», «Особливості кваліфікації окремих видів кримінальних правопорушень», «Актуальні проблеми застосування кримінального законодавства», «Кримінальне право: доктринальні та практичні проблеми», під

час підготовки навчально-методичних та дидактичних матеріалів, а також рекомендувати їх до вивчення під час самостійної роботи здобувачів вищої освіти.

Члени комісії:

Вікторія БОЙЧУК

Дар'я ГОРБЕНКО

Ірина ТКАЧЕНКО

Людмила ГАЙДАР

ЗАТВЕРДЖУЮ

Голова ГРОМАДСЬКОЇ СПІЛКИ
«УКРАЇНСЬКА АСОЦІАЦІЯ
ДЕВЕЛОПЕРІВ»

ЄВГЕН ФАВОРОВ

АКТ

12 травень 2025 м. Київ № 1/12/05/25

Впровадження результатів дисертації
Овсія Дмитра Юрійовича на тему:
«Кримінально-правові та кримінологічні
заходи запобігання ухиленню від сплати податків,
зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового
будівництва в Україні» в практичній діяльність
ГС «УКРАЇНСЬКА АСОЦІАЦІЯ ДЕВЕЛОПЕРІВ»

ГС «УКРАЇНСЬКА АСОЦІАЦІЯ ДЕВЕЛОПЕРІВ» розглянула й узагальнила матеріали дисертації, поданої на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 12.00.08 – кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право, наукові праці аспіранта заочної форми навчання кафедри кримінального права Національної академії внутрішніх справ Овсія Дмитра Юрійовича за темою: «Кримінально-правові та кримінологічні заходи запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва в Україні».

На основі проведеного аналізу зробила висновок, що надана робота містить низку обґрунтованих теоретичних положень і практичних пропозицій спрямованих на удосконалення кримінального законодавства та практики його застосування для житлового будівництва в цілому і для членів ГС «УКРАЇНСЬКА АСОЦІАЦІЯ ДЕВЕЛОПЕРІВ» зокрема.

Проаналізовано основні результати дослідження Овсія Д.Ю., зокрема наукові праці, в яких опубліковані теоретичні положення дисертації:

1. Овсій Д. Ю. Оподаткування діяльності європейських операторів соціального житла в контексті міграційних процесів// *Наук.-практ. журнал «Migration & Law»*. VOLUME 4, ISSUE 2. 2024. С. 30-42.
2. Овсій Д. Ю. Теоретичні засади кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва// *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія: Право. 2024. Випуск 84: частина 3. С. 329-334.

3. Кришевич О. В., Овсій Д. Ю. Методологічні засади дослідження кримінальної відповідальності за шахрайство та ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва. *Наука і техніка сьогодні*. Серія право. 2024. № 8 (36). С. 66–78.

4. Овсій Д.Ю. Проблеми кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків: міжнародний досвід та можливість його застосування для України у сфері житлового будівництва. Електронне наукове видання «Аналітично-порівняльне правознавство» № 4 ч. 3 С. 92-97

5. Овсій Д. Ю.Кваліфікація відмежування ухилення від сплати податків від оптимізації оподаткування. *Актуальні проблеми кримінального права* [Текст]: матеріали XII Всеукр. наук.-теорет. конф., присвяч. пам'яті проф. П. П. Михайленка (Київ, 30 листоп. 2022 р.) /[редкол.: В. В. Чернєй, С. Д. Гусарєв, С. С. Чернявський та ін.] / упоряд. А. А. Вознюк, О. М. Шармар, О. А. Федоренко. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2022. С. 259-261.

6. Овсій Д. Ю. Розмежування адміністративної, фінансової та кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків. *Актуальні проблеми кримінального права* [Текст] : матеріали XV Всеукр. наук.-теорет. конф., присвяч. пам'яті проф. П. П. Михайленка (Київ, 28 листоп. 2024 р.) / [редкол.: В. В. Чернєй, С. Д. Гусарєв, С. С. Чернявський та ін.]. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2023. С. 393-400.

7. Овсій Д. Ю. Вплив фактору оплати активу коштами спільного інвестування для правової кваліфікації ухилення від сплати податків інститутами спільного інвестування. *Актуальні проблеми кримінального права* [Текст] : матеріали XV Всеукр. наук.-теорет. конф., присвяч. пам'яті проф. П. П. Михайленка (Київ, 28 листоп. 2024 р.) / [редкол.: В. В. Чернєй, С. Д. Гусарєв, С. С. Чернявський та ін.]. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2024. С. 387-390

На основі проведеного аналізу ГС «УКРАЇНСЬКА АСОЦІАЦІЯ ДЕВЕЛОПЕРІВ» зробили висновок про те, що вищезазначені матеріали дисертаційного дослідження Овсія Д.Ю., можуть бути застосовані у практичній діяльності спілки під час підготовки методичних рекомендацій, узагальнення аналітичних матеріалів, обґрунтування пропозицій до чинних проєктів нормативно-правових актів, підготовка яких потребує проведення відповідних наукових досліджень або містить наукову складову.